



# **P+P Pöllath + Partners**

## **Rechtsanwälte ▪ Steuerberater**

**Berlin ▪ Frankfurt ▪ München**

**München, 23. November 2011**

Dr. Gerhard Specker

**ZUGANG ZUM BUNDESFINANZHOF /  
NICHTZULASSUNGSBESCHWERDE**

- **Entscheidungen des BFH / Erfolgsaussichten**
- **Zulassung der Revision**
- **Darlegung der Revisionsgründe in der Nichtzulassungsbeschwerde**
- **Revisionsgründe**
  - Grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache
  - Rechtsfortbildung
  - Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung
  - Verfahrensmangel
- **Begründung der Revision**
- **Überblick: Fristen für Nichtzulassungsbeschwerde und Revision**
- **Revisionsbegründung bei Verfahrensmängeln / Rügeverlust**
  - Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht
  - Unterlassene Beweiserhebung
  - Abgrenzung: Fehler bei der Beweiswürdigung
- **Beschwerde zum BFH im AdV-Verfahren**

<b>Erledigte Verfahren in 2010: 3.438</b>		
davon:	Anzahl	In Prozent
Revisionen	812	23,6
NZB	1.939	56,4
Sonstige Beschwerden	195	5,6
Anhörungsrügen	119	3,5
Sonstige Verfahren	373	10,8

<b>Durchschnittliche Verfahrensdauer in Monaten</b>	
Revision mit Sachentscheidung	20
Revision ohne Sachentscheidung	9
Nichtzulassungsbeschwerde	7
Sonstige Verfahren	3

Quelle: Statistisches Bundesamt, Fachserie 10, Reihe 2.5

„Obsiegende Entscheidungen“ des BFH in 2010: 2.887			Rechtsmittel des Steuerpflichtigen: 2.538	Rechtsmittel der Finanzverwaltung: 349
davon:	Anzahl	In Prozent	In Prozent	In Prozent
Rechtsmittel war <b>erfolglos</b>	2.280	<b>79</b>	83,4	46,7
Unzulässig	796	27,6	31	2,9
Unbegründet	1.484	51,4	52,4	43,8
Rechtsmittel war <b>erfolgreich</b> / Aufhebung der Vorentscheidung	607	<b>21</b>	16,6	53,3
zurückgewiesen an die Vorinstanz	206	7,1	6	15,5
eigene Sachentscheidung des BFH	401	13,9	10,6	37,8

Quellen: Statistisches Bundesamt, Fachserie 10, Reihe 2.5 / Jahresbericht 2010 des BFH

## ➤ **Vorteile / Chancen eines Revisionsverfahrens**

- Schnelligkeit; häufig keine mündliche Verhandlung erforderlich
- Endgültige Klärung von Rechtsfragen

## ➤ **Antrag auf Berichtigung des Urteils**

- Berichtigung offener Unrichtigkeiten (§ 107 FGO)
- Berichtigung des Tatbestandes (§ 108 FGO / Antragsfrist: 2 Wochen)

## ➤ **Weitere Anmerkungen**

- Keine weitere Sachverhaltsaufklärung erforderlich / möglich
- Intensive rechtliche Recherche erforderlich
- Suche nach Verfahrensmängeln im FG-Verfahren
- Beachtung von Fristen (siehe unten)
- Vertretungszwang vor dem BFH (§ 62 Abs. 4 FGO)

## ➤ **BFH als Revisionsgericht**

- Keine erneute Erforschung des Sachverhalts / Bindung an die tatsächlichen Feststellungen des FG / § 118 Abs. 2 FGO)
- Zwecke der Revision
  - Wahrung der Rechtsfortbildung und der Rechtseinheit (im Interesse der Allgemeinheit)
  - Gerechte Einzelfallentscheidung (im Interesse des Revisionsführers)
- Kein verfassungsrechtlicher Anspruch auf eine zweite Instanz; Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung des Zugangs zur zweiten Instanz; die Ausgestaltung muss aber hinreichend bestimmt sein

## ➤ **Entscheidung über die Zulassung der Revision**

- Finanzgericht entscheidet von Amts wegen über die Zulassung der Revision
  - Antrag auf Zulassung der Revision ggf. sinnvoll
  - BFH ist an die Zulassung durch das FG gebunden (§ 115 Abs. 3 FGO)
- BFH nach erfolgreicher Nichtzulassungsbeschwerde (§ 116 FGO; keine Begründung erforderlich)

### ➤ **Revisionsgründe (§ 115 Abs. 2 FGO / abschließend)**

- Grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (Nr. 1)
- Fortbildung des Rechts erfordert Entscheidung des BFH (Nr. 2 Alt. 1)
- Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erfordert Entscheidung des BFH (Nr. 2 Alt. 2)
- Verfahrensfehler (Nr. 3)

### ➤ **Kein Revisionsgrund: Rechtsfehler des Finanzgerichts**

- Fehler bei der Rechtsauslegung
- Fehler bei der Tatsachen- und Beweiswürdigung
- Ausnahme: schwerwiegender und offensichtlicher Fehler des Finanzgerichts

- **§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO: „In der Begründung (der Nichtzulassungsbeschwerde) müssen die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 dargelegt werden.“**
  - Der Revisionsgrund im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO muss substantiell, schlüssig und konkret dargelegt werden
  - Auseinandersetzung mit dem Rechtsproblem (nicht nur pauschale Ausführungen)
  - Kritik: große Unbestimmtheit der Rechtsbegriffe / Spekulation?
  
- **Besondere Anforderungen an den Schriftsatz zur Darlegung der Revisionsgründe**
  - Die gesamten Umstände, aus denen sich das Vorliegen eines Revisionsgrundes ergeben, müssen in dem (einen) Schriftsatz enthalten sein
  - Bei Mehrfachbegründung des FG-Urteils müssen alle Begründungen angegriffen werden (also ein Zulassungsgrund für die verschiedenen Begründungen dargelegt werden)

- **Begründungsfrist: 2 Monate nach Zustellung des FG-Urteils**
  - Kein Nachschieben der Begründung in weiteren Schriftsätzen möglich
  
- **Weitere Hinweise zur Darlegung der Revisionsgründe in der Nichtzulassungsbeschwerde**
  - Rechtsanwendungsfehler des FG-Urteils sind unerheblich (der BFH hat nicht die Aufgabe, Fehlerurteile der FG zu berichtigen)
  - Bindung des BFH an die vom FG festgestellten Tatsachen (§ 118 Abs. 2 FGO); neuer Tatsachenvortrag ist unbeachtlich (Ausnahme: Tatsachen, aus denen sich ein Verfahrensmangel ergibt)
  - Der BFH muss das Vorliegen eines Revisionsgrundes nicht selbst untersuchen (anders bei der Revisionsbegründung: der BFH ist an die vorgetragene Revisionsbegründung nicht gebunden, § 118 Abs. 3 Satz 2 FGO)

<b>Erledigte Nichtzulassungsbeschwerden in 2010: 1.939</b>				
	NZB insgesamt		Von der Finanzverwaltung: 146 (7,5%)	
	Anzahl	In Prozent	Anzahl	In Prozent
Unzulässig	531	27,4	5	3,4
Unbegründet	812	41,9	52	35,6
Begründet	263	13,6	57	39
Zurücknahmen	302	15,6		
Sonstige	31	1,6		

Quelle: Jahresbericht 2010 des BFH

➤ **Rechtsfrage von allgemeinem Interesse**

- Eine bestimmte Rechtsfrage berührt das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts
- Präzises Herausarbeiten der Rechtsfrage erforderlich
- Individuelles Interesse des Beschwerdeführers reicht nicht aus
- Bedeutung der Entscheidung für eine größere Anzahl von Fällen

➤ **Klärungsbedürftigkeit der Rechtsfrage**

- Die Rechtsfrage ist noch nicht durch die Rechtsprechung geklärt oder trotz Vorliegens einer BFH-Entscheidung umstritten
- Auseinandersetzung mit (BFH-)Rechtsprechung und Schrifttum erforderlich

➤ **Klärungsfähigkeit der Rechtsfrage im Revisionsverfahren**

- Für die Entscheidung über die Klage kommt es auf die Rechtsfrage an (Entscheidungserheblichkeit)

### ➤ **BFH-Entscheidung ist für die Fortbildung des Rechts erforderlich**

- Der Streitfall gibt Veranlassung,
  - Leitsätze für die Auslegung des Gesetzes aufzustellen
  - Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen
- Spezialfall der grundsätzlichen Bedeutung
- Die Rechtsfortbildung liegt im Interesse der Allgemeinheit

### ➤ **Klärungsbedürftigkeit der Rechtsfrage**

- Die Rechtsfrage ist noch nicht durch die Rechtsprechung geklärt oder trotz Vorliegens einer BFH-Entscheidung umstritten
- Auseinandersetzung mit Rechtsprechung und Schrifttum erforderlich

### ➤ **Klärungsfähigkeit der Rechtsfrage im Revisionsverfahren**

- Für die Entscheidung über die Klage kommt es auf die Rechtsfrage an (Entscheidungserheblichkeit)

## ➤ Divergenz

- Divergenz: Die Entscheidung des FG weicht von einer anderen Entscheidung (des BFH oder eines FG) ab
- Gegenüberstellung zweier abstrakter tragender Rechtssätze zu einer identischen Rechtsfrage aus den beiden Entscheidungen, die voneinander abweichen (der Rechtssatz muss ggf. aus den Urteilsgründen herausgearbeitet werden)
- Nicht: pauschale Behauptung eines Verstoßes des FG-Urteils gegen ein BFH-Urteil

## ➤ Erforderlichkeit der BFH-Entscheidung für die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung

- Im Interesse der Allgemeinheit ist eine BFH-Entscheidung erforderlich (insbesondere bei Abweichungen von einer Entscheidung des BFH)

## ➤ Entscheidungserheblichkeit der Divergenz

- Für die Entscheidung über die Klage kommt es auf die Divergenz an (Entscheidungserheblichkeit)

- **Erweiterung dieses Revisionsgrundes auf den Fall eines schwerwiegenden, offensichtlichen Fehlers des Finanzgerichts**
  - Schwerwiegender Rechtsanwendungsfehler des FG
  - Das FG-Urteil ist (objektiv) willkürlich oder greifbar gesetzeswidrig (unter keinem Gesichtspunkt rechtlich vertretbar)
  - Zweifel an der Richtigkeit der Entscheidung des FG reichen nicht aus
  - Beispiele: Das FG-Urteil entbehrt jeglicher gesetzlicher Grundlage; das FG-Urteil legt eine entscheidungserhebliche Vorschrift in einer völlig unvertretbaren Weise aus
  
- **Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH**
  - Der Fehler erfordert im Interesse der Allgemeinheit eine Korrektur durch den BFH (ist bei schwerwiegendem Rechtsanwendungsfehler grds. gegeben)
  
- **Erheblichkeit des Fehlers**
  - Der Fehler ist entscheidungserheblich und kann im Revisionsverfahren korrigiert werden

### ➤ **Verfahrensmangel**

- Verstöße gegen die FGO oder gegen sonstiges Gerichtsverfahrensrecht, die das FG bei der Handhabung seines Verfahrens begeht und die zur Folge haben, dass es an einer ordnungsgemäßen Grundlage für die Entscheidung im Urteil fehlt

### ➤ **Urteil des Finanzgerichts kann auf diesem Verfahrensmangel beruhen**

- Der Verfahrensmangel ist entscheidungserheblich, wenn die Möglichkeit besteht, dass das Urteil bei richtigem Verfahren anders ausgefallen wäre
- Dabei kommt es auf die materiell-rechtliche Sichtweise des FG an
- Absolute Revisionsgründe (§ 119 FGO) sind stets beachtlich (ihre Erheblichkeit für das FG-Urteil wird vermutet)

<b>Erledigte Revisionen in 2010: 812</b>			
Statthaftigkeit:		Anzahl	In Prozent
	Grundsätzliche Bedeutung	688	84,7
	Divergenz	107	13,2
	Verfahrensmangel	3	0,4
Zulassung durch:			
	Finanzgericht	608	75
	BFH	190	23
Sonstige		14	1,7

Quelle: Statistisches Bundesamt, Fachserie 10, Reihe 2.5

### ➤ Revisionsantrag (§ 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO)

- Erklärung, inwieweit das FG-Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird
  - Einschränkung des Klagebegehrens ggü. dem FG-Urteil möglich
  - Keine Erweiterung des Revisionsantrags über das FG-Verfahren hinaus
- Bestimmter Revisionsantrag innerhalb der Begründungsfrist erforderlich

### ➤ „Revisionsgründe“ / Revisionsbegründung (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 FGO)

- Angabe der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt (bei materiell-rechtlichen Fehlern / Sachrüge)
  - Auseinandersetzung mit der Urteilsbegründung des FG
  - keine pauschalen Ausführungen
  - Bei mangelnder Begründung ist die Revision unzulässig
  - BFH ist an die geltend gemachte Revisionsbegründung nicht gebunden (§ 118 Abs. 3 Satz 2 FGO)
- Verfahrensrüge bei Verfahrensmangel (siehe unten)
- Bindung des BFH an die vom FG festgestellten Tatsachen (§ 118 Abs. 2 FGO); neuer Tatsachenvortrag ist unbeachtlich
- Bei Mehrfachbegründung des FG-Urteils müssen alle Begründungen angegriffen werden

## ➤ **Revision nach Zulassung durch das Finanzgericht (§ 120 Abs. 1, 2 FGO)**

- Einlegung der Revision: 1 Monat nach Zustellung des Urteils
- Begründung der Revision: 2 Monate nach Zustellung des Urteils (Verlängerung der Begründungsfrist möglich)

## ➤ **Nichtzulassungsbeschwerde (§ 116 Abs. 2, 3 FGO)**

- Einlegung der NZB (beim BFH): 1 Monat nach Zustellung des Urteils
- Begründung der NZB: 2 Monate nach Zustellung des Urteils (Verlängerung der Begründungsfrist möglich; aber nur einmal für einen Monat)

## ➤ **Revision nach erfolgreicher Nichtzulassungsbeschwerde**

- Beschwerdeverfahren wird als Revisionsverfahren fortgesetzt, keine Einlegung der Revision erforderlich (§ 116 Abs. 7 Satz 1 FGO)
- Begründung der Revision für den Beschwerdeführer: 1 Monat nach Zustellung des Beschlusses über die Zulassung der Revision (§ 120 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 FGO / Verlängerung möglich)
- Für die übrigen Beteiligten: Revisions- und Revisionsbegründungsfrist (siehe oben) beginnen mit Zustellung der Entscheidung über die Zulassung der Revision durch den BFH

## ➤ **Verfahrensrüge**

- Angabe der Tatsachen, aus denen sich der Verfahrensmangel ergibt
- Erheblichkeit des Verfahrensmangels für die Entscheidung des FG
- Absolute Revisionsgründe (§ 119 FGO) sind stets beachtlich (Erheblichkeit wird vermutet)

## ➤ **Rügeverlust durch Rügeverzicht: Verfahrensmangel kann nicht mehr gerügt werden**

- Ein Verfahrensmangel kann nicht mehr geltend gemacht werden, wenn er eine Verfahrensvorschrift betrifft, auf deren Beachtung die Prozessbeteiligten verzichten können und verzichtet haben (§ 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO)
- Der Verzicht erfolgt konkludent durch das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge, z.B. dadurch, dass ein Verfahrensfehler in der mündlichen Verhandlung vor dem FG nicht gerügt wurde (und eine solche Rüge möglich war); ein Verzichtswille ist dafür nicht erforderlich
- Vermeidung des Rügeverlusts durch Aufnahme der Verfahrensrüge in das Protokoll der mündlichen Verhandlung erforderlich (Beispiel: Beweisantrag)
- Verzichtbare Verfahrensmängel (u.a.): Übergehen eines Beweisantrags, Fehler bei der Beweisaufnahme, Verletzung der Sachaufklärungspflicht

## ➤ **Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 FGO)**

- Sachaufklärungspflicht: Pflicht des FG, den Sachverhalt unter Ausnutzung aller verfügbaren Beweismittel bis zur Grenze des Zumutbaren vollständig zu erforschen
- Verstoß, wenn das FG eine konkrete Möglichkeit, von seinem Rechtsstandpunkt aus den entscheidungserheblichen Sachverhalt aufzuklären, nicht genutzt hat, obwohl sich ihm die Notwendigkeit der Aufklärung nach Lage der Akten und dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung hätte aufdrängen müssen

## ➤ **Beispiele für Verstöße gegen die Sachaufklärungspflicht**

- FG unterlässt die Aufklärung entscheidungserheblicher Tatsachen
- FG stützt sein Urteil (stattdessen) auf Vermutungen und Unterstellungen, die nicht ausreichend nachgewiesen sind
- Vorweggenommene Beweiswürdigung: Das FG unterlässt oder lehnt eine Beweiserhebung ab mit der Begründung, ihr zu erwartendes Ergebnis könne die Überzeugung des Gerichts nicht ändern
- FG übergeht substantiierten Vortrag und substantiierte Beweisanträge bzw. lehnt diese ab
- FG darf auf eine Zeugenvernehmung nur verzichten, wenn es die Tatsachen zugunsten des Klägers als richtig unterstellt oder wenn der Zeuge nicht erreichbar ist oder wenn die Tatsache aus Sicht des FG unerheblich ist

➤ **In der Nichtzulassungsbeschwerde muss der Beschwerdeführer darlegen**

- welche Tatsache aufklärungsbedürftig ist
- welche Beweismittel das FG zu welchem Beweisthema nicht erhoben hat
- welche erheblichen Tatsachen sich voraussichtlich ergeben hätten
- inwiefern dies zu einer anderen Entscheidung des FG hätte führen können

und ggf. zusätzlich bei fehlendem Beweisantrag:

- warum die Nichterhebung der Beweise in der mündlichen Verhandlung nicht gerügt wurde oder warum diese Rüge nicht möglich war
- welche Beweise das FG von Amts wegen hätte erheben müssen
- aus welchen Gründen sich dem FG die Notwendigkeit einer weiteren Sachaufklärung oder Beweiserhebung auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen

### ➤ Fehler bei der Beweiswürdigung durch das Finanzgericht ist kein Verfahrensmangel

- Beweiswürdigung ist revisionsrechtlich dem materiellen Recht und nicht dem Verfahrensrecht zuzuordnen und damit einer Prüfung im Verfahren über die NZB entzogen
- Beispiel: Die vom FG ausgesprochene Rechtsfolge ist nicht durch ausreichende tatsächliche Feststellungen gedeckt (kein Verfahrensfehler)
- Beispiel: Die mangelnde oder fehlerhafte Auslegung von Verträgen ist kein Verfahrensfehler, sondern ein materieller Fehler, der als solcher die Zulassung der Revision nicht rechtfertigen würde (BFH vom 29.4.2008, IX B 15/08; vom 10.1.2007, X B 51/06)
- Beispiel: Ein spezieller einfacher Erfahrungssatz (widerlegbare tatsächliche Vermutung für einen bestimmten Ablauf) ist eine vom FG festzustellende Tatsache und vom Revisionsgericht nicht überprüfbar

## ➤ **AdV-Verfahren beim BFH**

- FG lehnt AdV-Antrag (§ 69 Abs. 3 FGO) ab
- Beschwerde zum BFH muss vom FG ausdrücklich zugelassen werden (keine „Nichtzulassungsbeschwerde“)
- Unabhängig vom Ergebnis der AdV-Entscheidung muss das FG die Beschwerde zum BFH zulassen, wenn die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO vorliegen (§ 128 Abs. 3 FGO)

## ➤ **Zulassungsgrund, insb. grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO)**

- Bei umstrittener Verfassungswidrigkeit des Steuergesetzes
- Bei umstrittenen Anforderungen an die Begründetheit des AdV-Antrages bei Verfassungswidrigkeit des Steuergesetzes (vgl. Schleswig-Holsteinisches FG vom 18.3.2002, III 148/2001; FG München vom 5.10.2009, 4 V 1548/09: wegen Differenz zu BFH vom 25.8.2009, VI B 69/09; siehe vorherigen Vortrag)
- Weitere Anforderungen bei grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (siehe oben)
  - Klärungsbedürftigkeit der Rechtsfrage
  - Klärungsfähigkeit der Rechtsfrage im Beschwerdeverfahren durch den BFH

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



Dr. Gerhard Specker, Rechtsanwalt  
P+P Pöllath + Partners  
Potsdamer Platz 5, 10785 Berlin  
Telefon: 030 / 253 53 220  
E-Mail: [gerhard.specker@pplaw.com](mailto:gerhard.specker@pplaw.com)