



# **Vortragsveranstaltung des Forums Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V. zum Thema „Gerichtlicher Steuerrechtsschutz in NRW“ am 24.11.2014**

**„Mitwirkungspflichten und Beweislast im Verfahren beim FG“**

***Helmut Plücker, Präsident des FG Düsseldorf***



# Gliederung

- I. Mitwirkungspflichten im FG-Verfahren
- II. Beweismaß und Beweislast im FG-Verfahren
- III. Die Finanzgerichtsbarkeit NRW in Zahlen



# I. Mitwirkungspflichten im FG-Verfahren (1)

## □ Rechtsgrundlage:

### § 76 Abs. 1 FGO

<sup>1</sup>Das Gericht erforscht den Sachverhalt von Amts wegen.

<sup>2</sup>Die Beteiligten sind dabei heranzuziehen. <sup>3</sup>Sie haben ihre Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben und sich auf Anforderung des Gerichts zu den von den anderen Beteiligten vorgebrachten Tatsachen zu erklären. <sup>4</sup>§ 90 Abs. 2, § 93 Abs. 3 S. 2, § 97, §§ 99, 100 AO gelten sinngemäß. (...)



# I. Mitwirkungspflichten im FG-Verfahren (2)

- **Amtsermittlungsgrundsatz (§ 76 Abs. 1 S. 1 FGO):**
  - FG muss die entscheidungserheblichen Tatsachen selbst ermitteln; an das – auch übereinstimmende – Vorbringen der Beteiligten ist es nicht gebunden.
  - Der FG-Prozess kennt **keine subjektive (formelle) Beweislast**; eines Beweisantritts bedarf es – im Gegensatz zum Zivilprozess – nicht!
  - Inhalt der Sachaufklärungspflicht: Aufklärung des Sachverhalts unter Ausnutzung aller verfügbaren Beweismittel (z.B. Gutachten über den Verkehrswert eines entnommenen Grundstücks; Zeugenaussage über rechtzeitigen Einwurf des Einspruchs in FA-Briefkasten)



# I. Mitwirkungspflichten im FG-Verfahren (3)

- Das prozessuale Ermittlungsprogramm wird vor allem durch das Vorbringen der Beteiligten abgesteckt; der richterlichen Ermittlungstätigkeit muss immer eine bestimmte Veranlassung zugrunde liegen (T/K-Seer, § 76 FGO Rn. 20).
- Der Amtsermittlungsgrundsatz wird durch die Mitwirkungspflichten der Beteiligten beschränkt (sog. **Kooperationsmaxime**).
- FG und Beteiligte bilden bei der Sachaufklärung eine „Verantwortungsgemeinschaft“, wobei die Letztverantwortung beim FG liegt (T/K-Seer, § 76 FGO Rn. 3).



# I. Mitwirkungspflichten im FG-Verfahren (4)

- **Allgemeine prozessuale Mitwirkungspflichten (§ 76 Abs. 1 S. 2 und 3 FGO):**
  - Adressat: sämtliche Beteiligte, auch das FA
  - Beachtung der Anforderungen des § 65 FGO:
    - Muss-Bestandteile der Klage: Kläger, Beklagter, Gegenstand des Klagebegehrens, VA, Einspruchsentscheidung (Abs. 1 S. 1)
    - Soll-Bestandteile der Klage: Antrag, Angabe der relevanten Tatsachen und Beweismittel (Abs. 1 S. 2)
  - Prozessförderungspflicht, Wahrheitspflicht (allgemeine Grundsätze des Prozessrechts)
  - Auskunfts- und Erklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 S. 3 FGO)



# I. Mitwirkungspflichten im FG-Verfahren (5)

- **Besondere Mitwirkungspflichten** nach der AO (§ 76 Abs. 1 S. 4 FGO):
  - Adressat: Nur Kläger und Beigeladene
  - Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten, § 90 Abs. 2 AO (Bsp.: Stellung eines Auslandszeugen)
  - Auskunfts-/Informationspflicht, § 93 Abs. 3 Satz 2 AO
  - Vorlage von Urkunden, § 97 AO (Bsp.: Buchführung)
  - Betreten von Grundstücken und Räumen, § 99 AO (Bsp.: Erstellung eines Sachverständigengutachtens)
  - Vorlage von Wertsachen, § 100 AO



# I. Mitwirkungspflichten im FG-Verfahren (6)

- Weitere **besondere Mitwirkungspflichten** nach der AO (§ 96 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 FGO): Erklärungs-, Aufzeichnungs- und Nachweispflichten
  - Beweiskraft der Buchführung, § 158 AO: Formell ordnungsgemäße Buchführung (§§ 140-148 AO) führt zur Vermutung der sachlichen Richtigkeit.
  - Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern, § 160 AO: Überprüfung eines Benennungsverlangens des FA oder eigenes Benennungsverlangen des FG
  - Schätzung, § 162 AO: Überprüfung der Schätzung des FA oder eigene Schätzung des FG (Bsp.: Schätzung wegen Nichtabgabe der Steuererklärung)





# I. Mitwirkungspflichten im FG-Verfahren (7)

- Rechtsfolge der **Verletzung von Mitwirkungspflichten**:
  - Begrenzung der gerichtlichen Sachaufklärungspflicht
    - Abhängig von: Grad der Pflichtverletzung, Verhältnismäßigkeit, Zumutbarkeit/Möglichkeit der Mitwirkung, Beweisnähe (*Gräber-Stapperfend*, § 76 FGO Rn. 50)
    - Bsp.: Keine Verpflichtung des Haftungsschuldners, die beim Insolvenzverwalter befindliche Buchführung einzusehen (BFH v. 23.8.1994, BFH/NV 1995, 570).
  - Reduktion des Beweismaßes (geringerer Grad an Überzeugung, insbesondere Schätzung)
  - Nachteilige Schlussfolgerungen (Beweiswürdigung)



# I. Mitwirkungspflichten im FG-Verfahren (8)

- Beispiel zur **Wechselwirkung** zwischen Amtsermittlung durch das FG und Mitwirkungspflicht der Beteiligten

BFH v. 7.7.2014, AO-StB 2014, 296:

- Sachverhalt:
  - Stpfl. = Versicherungsmakler
  - Streitig: Ausfallrisiko von Provisionen
  - Stpfl.: „Es gibt keine zuverlässigen Durchschnittswerte.“
- Vorinstanz: Schätzung eines Ausfallrisikos von 5 %
- Revison: FG hätte Sachverhalt weiter aufklären müssen.
- **Amtsermittlung:** FG muss die sich im Einzelfall aufdrängenden Überlegungen auch ohne ausdrücklichen Hinweis der Beteiligten anstellen und entsprechende Beweise erheben.



# I. Mitwirkungspflichten im FG-Verfahren (9)

- **Mitwirkungspflicht** der Beteiligten begrenzt allerdings die Amtsermittlungspflicht des FG, wobei dem Gedanken der **Beweisnähe** besondere Bedeutung zukommt.
- FG hat dem Amtsermittlungsgrundsatz jedoch besondere Bedeutung zuzumessen, soweit es sich um unmittelbar entscheidungserhebliche Feststellungen handelt.
- Sachaufklärungsrüge kann indes keinen Erfolg haben, wenn es sich für den Beteiligten aufdrängen muss, fehlende Angaben aus ihm vorliegenden Unterlagen in das Verfahren einzubringen.
- Ermittlung des Ausfallrisikos betrifft Vorgänge aus der **Sphäre des Klägers**, daher reicht das pauschale Bestreiten nicht.

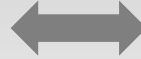


## II. Beweismaß und Beweislast im FG-Verfahren (1)

### Beweismaß:

Grad der Gewissheit, mit der entscheidungserhebliche Umstände festgestellt werden müssen.

Dieser kann durch Spezialnormen oder infolge Mitwirkungspflichtverletzung herabgemindert werden.



### Beweislast:

Welchem Beteiligten sind die Folgen unvollständiger Sachverhaltsaufklärung zuzurechnen?

Frage stellt sich erst, wenn die entscheidungserheblichen Umstände unter Ausschöpfung der Beweismittel nicht mit der erforderlichen Gewissheit feststehen.

Beweislast als ultima ratio



## II. Beweismaß und Beweislast im FG-Verfahren (2)

### □ **Beweismaß:**

#### ■ Rechtsgrundlage:

§ 96 Abs. 1 S. 1 Hs. 1: Das Gericht entscheidet nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung.

#### ■ Grundsatz: Erforderlich ist die **richterliche Überzeugung** vom (Nicht)Vorliegen bestimmter Tatsachen (sog. Regelbeweismaß).

- Weniger als Gewissheit, aber mehr als überwiegende Wahrscheinlichkeit
- Mit an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit



## II. Beweismaß und Beweislast im FG-Verfahren (3)

- Verringerung des Beweismaßes:
  - **Anscheinsbeweis:** Erfahrung, dass gewisse typische Sachverhalte bestimmte Folgen auslösen oder umgekehrt (Bsp.: private Nutzung eines betrieblichen Kfz., vgl. BFH v. 21.6.2007, BFH/NV 2007, 2112)
  - Schätzung (praktisch häufigster Fall echter Reduzierung des Beweismaßes im Steuerprozess): Ergebnis größtmöglicher Wahrscheinlichkeit (Schlüssigkeit)
  - Glaubhaftmachung (gilt für summarische Verfahren nach §§ 69, 114 FGO): Sachverhalt muss mit überwiegender Wahrscheinlichkeit festgestellt werden; Begrenzung auf präsente Beweismittel, z.B. eidesstattliche Versicherung (§ 155 FGO i. V. m. § 294 Abs. 2 ZPO)



## II. Beweismaß und Beweislast im FG-Verfahren (4)

### □ **Beweislast:**

- In der FGO fehlt eine starre, gesetzlich fixierte Beweislastregelung.
- Objektive Beweislast (Feststellungslast):
  - **Normentheorie:** Grds. trägt jeder Beteiligte die Feststellungslast für das Vorhandensein aller Voraussetzungen der Normen, ohne deren Anwendung sein Prozessbegehren keinen Erfolg haben kann.
  - Für steuerbegründende Tatsachen (z.B. Betriebseinnahmen) liegt die Feststellungslast beim FA, für steuerbefreiende oder -mindernde Tatsachen (z.B. Betriebsausgaben) beim Stpfl. (vgl. BFH v. 7.1.2001, BStBl II 2002, 861).



## II. Beweismaß und Beweislast im FG-Verfahren (5)

- Ausnahmen:
  - Tatsachen aus dem Verantwortungsbereich bzw. der Verantwortungssphäre des Stpfl. (Bsp.: Ursprung einer bestimmten Ware im Zollrecht, BFH v. 15.7.1986, BStBl II 1986, 857)
  - Beweisnähe/unzureichende Erfüllung der Nachweispflicht bei Auslandsbeziehungen, § 90 Abs. 2 AO (vgl. BFH v. 19.6.1985, BFH/NV 1986, 249)
  - Tatsachen aus der Einflussosphäre eines Beteiligten (Bsp.: fehlender Nachweis der Aufgabe eines Bescheids zur Post wegen Vernichtung der Steuerakten durch das FA, vgl. BFH v. 12.3.2003, BFH/NV 2003, 1031).





## II. Beweismaß und Beweislast im FG-Verfahren (6)

- Beispiel zum Verhältnis von Sachaufklärung, Beweismaß und -last

BFH v. 23.3.2011, BStBl II 2011, 884:

- Sachverhalt:
  - Stpfl. = Einzelunternehmer (Im-/Export)
  - BP kürzte Reisekosten pauschal wegen fehlender Nachweise; Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO
- Vorinstanz: Aus Vorbringen des FA kann nicht auf fehlende betriebliche Veranlassung geschlossen werden; Sachverhaltsunklarheiten gehen zu Lasten des FA, da es trotz unzureichender Mitwirkung die Feststellungslast für die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO trägt.



## II. Beweismaß und Beweislast im FG-Verfahren (7)

- Revision: FG hätte Reduzierung des Beweismaßes vornehmen müssen.
- Vor einer Entscheidung nach den Regeln der Feststellungslast als **ultima ratio** ist vorrangig der entscheidungserhebliche Sachverhalt – unter Heranziehung der Beteiligten – **aufzuklären**.
- Gelingt dies nicht, ist eine **Reduzierung des Beweismaßes** (auf eine „größtmögliche Wahrscheinlichkeit“) unter Berücksichtigung von Mitwirkungspflichtverletzungen vorzunehmen.



## II. Beweismaß und Beweislast im FG-Verfahren (8)

- Besonderheiten bei der Steuerhinterziehung
  - Übernahme von Ermittlungsergebnissen aus dem Steuerstrafverfahren:
    - Im Rahmen des Besteuerungsverfahrens kann eine bloße Verweisung auf eine strafrechtliche Verurteilung die eigenen Feststellungen des FA im Grundsatz nicht ersetzen (BFH v. 6.11.1974, BStBl II 1975, 129).
    - FA muss daher im Rahmen des Besteuerungsverfahrens die Frage der Steuerhinterziehung ohne Rücksicht auf das Strafverfahren **selbständig ermitteln und beweisen**.



## II. Beweismaß und Beweislast im FG-Verfahren (9)

- Sind Vorgänge sowohl strafrechtlich als auch abgabenrechtlich zu ermitteln/würdigen, ist das FG zwar an die tatsächlichen Feststellungen des Strafgerichts nicht gebunden, es ist jedoch nicht gehindert, sich diese zu Eigen zu machen, wenn nach seiner Überzeugung diese Feststellungen zutreffend sind und **keine substantiierten Einwendungen** dagegen erhoben werden.
- Zur Übernahme der vom FG für zutreffend erachteten Feststellungen und Beweiswürdigungen des Strafgerichts besteht besonders dann Anlass, wenn die **strafgerichtliche Entscheidung** bereits **rechtskräftig** geworden ist (BFH v. 2.12.2003, BFH/NV 2004, 265).



## II. Beweismaß und Beweislast im FG-Verfahren (10)

- **Beweismaß und „in dubio pro reo“:**
  - Die für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung erforderlichen Feststellungen sind nach den Vorschriften der AO/FGO – nicht der StPO – zu treffen.
  - Indessen ist auch im Besteuerungs-/FG-Verfahren der Grundsatz „in dubio pro reo“ zu beachten, da das FA die Feststellungslast für steueranspruchs begründende Tatsachen trägt (BFH v. 5.3.1979, BStBl II 1979, 570).
  - Bei nicht behebbaren Zweifeln ist die Feststellung einer Steuerhinterziehung mittels **reduzierten Beweismaßes** – mithin im Schätzwege – **nicht zulässig**; das Gericht kann eine Straftat nur feststellen, wenn es von ihrem Vorliegen überzeugt ist.



## II. Beweismaß und Beweislast im FG-Verfahren (11)

- Daraus folgt, dass dem Stpfl. – anders als bei einer Schätzung nach § 162 AO – die Verletzung von Mitwirkungspflichten nicht zum Vorwurf gemacht werden darf; das gilt auch für erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslandsachverhalten (§ 90 Abs. 2 AO).
- Die Schätzung der Höhe hinterzogener Steuern bleibt trotz Geltung des Grundsatzes „in dubio pro reo“ möglich; allerdings schließt es der Grundsatz „in dubio pro reo“ hierbei aus, die Schätzung der hinterzogenen Steuern entsprechend den allgemeinen Grundsätzen an der oberen Grenze des Schätzrahmens auszurichten (**Einschränkung des Schätzrahmens**, vgl. BFH v. 7.11.2006, BStBl II 2007, 364).



### III. Die Finanzgerichtsbarkeit NRW in Zahlen (1)

□ Neueingänge 2013:	12.784
▪ davon Hauptsacheverfahren:	10.885
▪ davon vorläufiger Rechtsschutz:	1.899
▪ zum Vergleich Neueingänge 2008:	14.894
□ Erledigungen 2013:	13.256
□ Bestände 31.12.2013:	13.849
▪ zum Vergleich Bestände 31.12.2008:	16.753
▪ zum Vergleich Bestände 31.12.2000:	30.861



## III. Die Finanzgerichtsbarkeit NRW in Zahlen (2)

Art der Erledigung der Klagen (2013)	
Urteil bzw. als Urteil wirkender Gerichtsbescheid	23,7 %
<i>davon:</i>	
- <i>Stattgabe: 15,4 %</i>	<div style="border: 1px dashed blue; padding: 5px; display: inline-block;">                     „Erfolgsquote“: 42,63 %                 </div>
- <i>Teilweise Stattgabe: 10,9 %</i>	
- <i>Abweisung als unbegründet: 53,5 %</i>	
- <i>Abweisung als unzulässig: 20,5 %</i>	
Kostenbeschluss nach Hauptsacheerledigung	36,4 %
Einstellungsbeschluss nach Klagerücknahme	31,8 %
Verfahrensverbindung	1,7 %
Erledigung auf andere Weise	6,4 %





### III. Die Finanzgerichtsbarkeit NRW in Zahlen (3)

- Anteil der durch NZB/Revision angefochtenen Entscheidungen: ca. 5% der erledigten Klagen
  
- Durchschnittliche Verfahrenslaufzeit: 15,6 Monate
  - zum Vergleich 2008: 16,8 Monate
  - zum Vergleich 2000: 18,4 Monate
  
- Verzögerungsrügen:
  - Zahl der Verzögerungsrügen bis 31.12.2013: 83 Stück
  - bislang keine Entschädigungsklage beim BFH



## III. Die Finanzgerichtsbarkeit NRW in Zahlen (4)

### □ Exkurs: Rechtsschutz bei überlangen Gerichtsverfahren

#### ■ Rechtsgrundlage: § 198 GVG

(1) <sup>1</sup>Wer infolge **unangemessener Dauer** eines Gerichtsverfahrens als Verfahrensbeteiligter einen Nachteil erleidet, wird angemessen entschädigt. <sup>2</sup>Die Angemessenheit der Verfahrensdauer richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles, insbesondere nach der Schwierigkeit und Bedeutung des Verfahrens und nach dem Verhalten der Verfahrensbeteiligten und Dritter.

(2) <sup>1</sup>Ein Nachteil, der nicht Vermögensnachteil ist, wird **vermutet**, wenn ein Gerichtsverfahren unangemessen lange gedauert hat. <sup>2</sup>Hierfür kann Entschädigung nur beansprucht werden, soweit nicht nach den Umständen des Einzelfalles Wiedergutmachung auf andere Weise gem. Abs. 4 ausreichend ist. <sup>3</sup>Die Entschädigung gem. S. 2 beträgt 1.200 € für jedes Jahr der Verzögerung. (...)

(3) <sup>1</sup>Entschädigung erhält ein Verfahrensbeteiligter nur, wenn er bei dem mit der Sache befassten Gericht die Dauer des Verfahrens gerügt hat (**Verzögerungsrüge**). (...)



## III. Die Finanzgerichtsbarkeit NRW in Zahlen (5)

- Anspruchsverpflichtet ist der Rechtsträger des Gerichts, bei dem die Verfahrensverzögerung eingetreten ist (§ 200 GVG); Bsp.: Land NRW.
- Zuständig für die Entschädigungsklage ist der BFH (§ 155 S. 2 FGO).



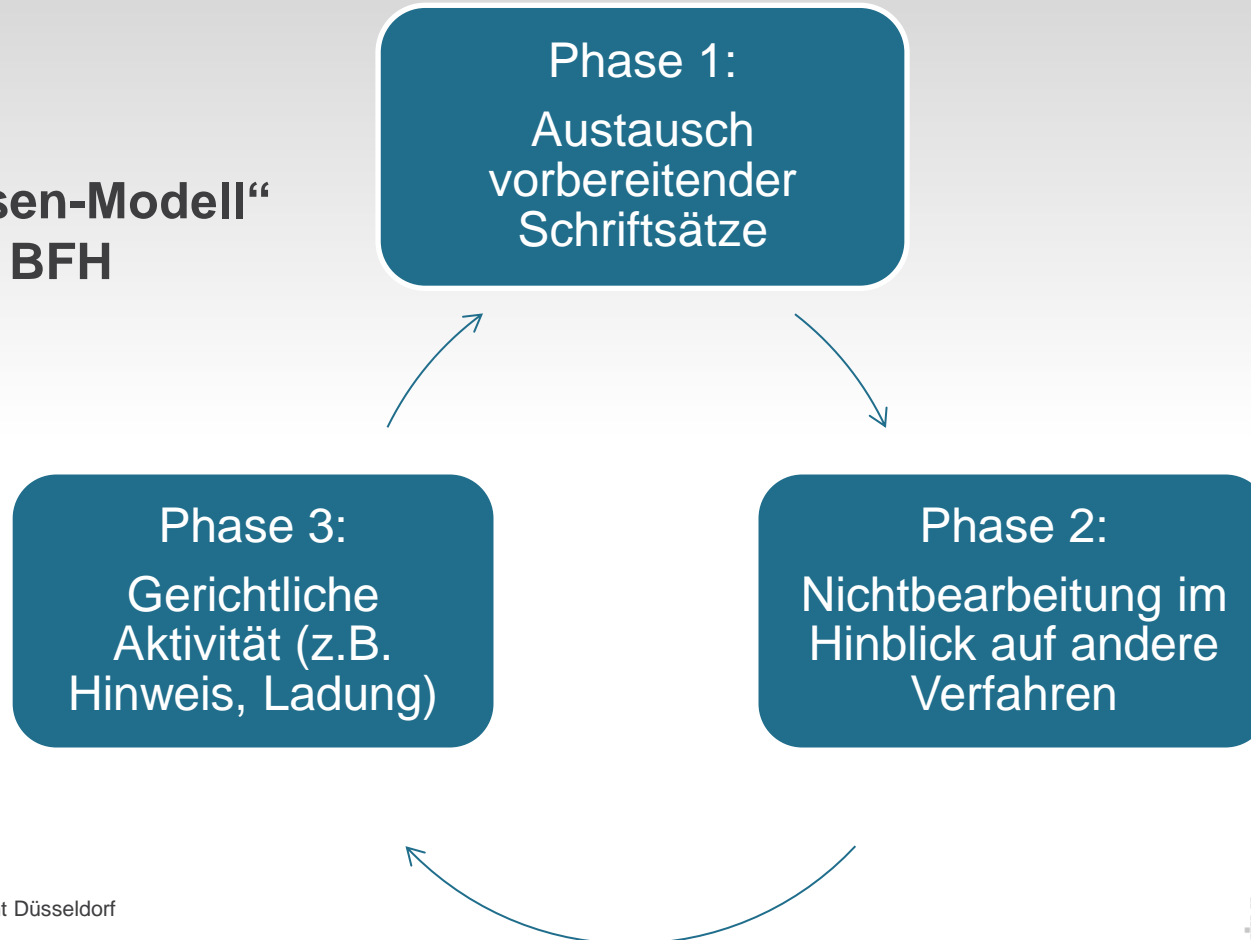
## III. Die Finanzgerichtsbarkeit NRW in Zahlen (6)

- BFH v. 7.11.2013, BStBI II 2014, 179 („Leitentscheidung“):
  - Dauer eines Gerichtsverfahrens ist nur dann „unangemessen“, wenn eine **deutliche Überschreitung der äußersten Grenze des Angemessenen** feststellbar ist.
  - Mit zunehmender Verfahrensdauer verdichtet sich die Pflicht des FG, sich nachhaltig um eine Förderung, Beschleunigung und Beendigung des Verfahrens zu bemühen.
  - Die gem. § 198 Abs. 1 S. 2 GVG im Vordergrund stehende **Einzelfallbetrachtung** schließt es aus, konkrete Fristen für die (unangemessene) Verfahrensdauer zu bezeichnen.
  - Es gibt keine tragende Entscheidung des EGMR zu einer angemessenen Verfahrensdauer von einem Jahr pro Instanz (“One year per instance may be a rough rule of thumb.”).



## III. Die Finanzgerichtsbarkeit NRW in Zahlen (7)

„Drei-Phasen-Modell“  
des BFH





## III. Die Finanzgerichtsbarkeit NRW in Zahlen (8)

- Bei einem Verfahren, das keine wesentlichen Besonderheiten aufweist, spricht eine **Vermutung** dafür, dass die Dauer des Verfahrens angemessen ist, wenn das Gericht gut **zwei Jahre nach dem Eingang der Klage** mit Maßnahmen beginnt, die das Verfahren einer Entscheidung zuführen sollen, und die damit begonnene Phase der gerichtlichen Aktivität („Phase 3“) nicht durch nennenswerte Zeiträume der Inaktivität unterbrochen wird.
- Die Angemessenheitsvermutung steht unter dem **Vorbehalt der Betrachtung der besonderen Umstände des Einzelfalls**; sie gilt insbesondere nicht, wenn ein Verfahrensbeteiligter das Gericht rechtzeitig und in nachvollziehbarer Weise auf Gründe hinweist, die für eine besondere Eilbedürftigkeit des Verfahrens sprechen.



# Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Kontakt:

PFG Helmut Plücker

 0211/7770-1508

 [helmut.pluecker@fg-duesseldorf.nrw.de](mailto:helmut.pluecker@fg-duesseldorf.nrw.de)

 [www.fg-duesseldorf.nrw.de](http://www.fg-duesseldorf.nrw.de)

