

BUNDESFINANZHOF Beschluss vom 24.7.2008, VIII B 181/07

Zur Trennbarkeit von Tätigkeiten, wenn der Steuerpflichtige gegenüber seinem Auftraggeber einen einheitlichen Erfolg schuldet - Einkunftsart bei gemischter Tätigkeit - Handel - Ermittlungspflicht und Hinweispflicht des Gerichts - ergänzender Sachvortrag des Steuerpflichtigen

Gründe

- 1 Der Senat lässt offen, ob die Beschwerde den Anforderungen an die Darlegung von Zulassungsgründen i.S. von § 115 Abs. 2 i.V.m. § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entspricht, denn jedenfalls ist die Beschwerde --soweit nicht unzulässig-- unbegründet.
- 2 Die vom Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) geltend gemachten Zulassungsgründe der Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) und des Verfahrensmangels (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) liegen nicht vor.
- 3 1. a) Der Kläger rügt zu Unrecht eine Abweichung der Entscheidung des Finanzgerichts (FG) von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH). Eine die Rechtseinheit gefährdende Abweichung liegt nur vor, wenn das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH (vgl. BFH-Beschluss vom 15. Juni 2000 XI B 71/99, BFH/NV 2000, 1180). Das FG muss dabei seiner Entscheidung einen abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung nicht übereinstimmt (vgl. BFH-Beschluss vom 15. September 2005 V B 126/04, BFH/NV 2006, 557). Die Rüge eines bloßen Subsumtionsfehlers und eine Divergenz in der Würdigung von Tatsachen reichen nicht aus. Denn nicht schon die Unrichtigkeit des FG-Urteils im Einzelnen, sondern erst dessen Fehlerhaftigkeit im Grundsätzlichen rechtfertigt die Zulassung der Revision wegen Divergenz gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO (vgl. BFH-Beschluss vom 22. Februar 2007 VI B 29/06, BFH/NV 2007, 969).
- 4 b) Im Streitfall hat das FG mit dem BFH-Urteil vom 24. April 1997 IV R 60/95 (BFHE 183, 150, BStBl II 1997, 567) ausdrücklich die höchstrichterlich entwickelten Maßstäbe zur Qualifikation gemischter Tätigkeiten seiner Entscheidung zugrunde gelegt. Es ist in rechtsgrundsätzlicher Übereinstimmung mit der BFH-Rechtsprechung davon ausgegangen, dass ein Steuerpflichtiger, der sowohl eine freiberufliche als auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, dann regelmäßig eine einzige einheitliche Tätigkeit im Rechtssinne entfaltet, wenn die Tätigkeiten zur Durchführung eines Auftrages erforderlich sind und gegenüber einem Auftraggeber ein einheitlicher Erfolg geschuldet wird. Je nachdem, ob das gewerbliche oder das freiberufliche Element die einheitliche Gesamttätigkeit prägt, ist diese entweder insgesamt als gewerblich oder insgesamt als freiberuflich zu qualifizieren. Ankauf und Verkauf von Waren sind dem freien Beruf derart wesensfremd, dass eine Handelstätigkeit grundsätzlich zur gewerblichen Prägung der einheitlichen Gesamtbetätigung führt.
- 5 Der Hinweis des Klägers auf die angebliche Abweichung zu dem BFH-Urteil vom 4. November 2004 IV R 63/02 (BFHE 209, 116, BStBl II 2005, 362) und dem BFH-Beschluss vom 25. Juli 2000 XI B 41/00 (BFH/NV 2001, 204) rechtfertigt die Revisionszulassung nicht. Abgesehen davon, dass sich der BFH-Beschluss in BFH/NV 2001, 204 mit der für die Entscheidung des Streitfalles nicht unmittelbar relevanten Frage befasst, ob ein Einzelunternehmer einen oder mehrere Gewerbebetriebe unterhält, hat der BFH in den vermeintlichen Divergenzentscheidungen im Vergleich zu dem vom FG angeführten BFH-Urteil in BFHE 183, 150, BStBl II 1997, 567 keine anderen, zusätzlichen oder gar abweichenden Rechtsgrundsätze aufgestellt. Insbesondere das BFH-Urteil in BFHE 209, 116, BStBl II 2005, 362 gibt die ständige Rechtsprechung zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung gemischter Tätigkeiten wieder.
- 6 c) Wenn die Beschwerdeschrift davon spricht, das FG stelle seiner Entscheidung die Erkenntnisse des BFH zwar voran, komme aber über eine nicht nachvollziehbare Argumentationskette zur Annahme einer durch den Verkauf von Computer-Hardware insgesamt

gewerblich geprägten Tätigkeit, so wird daran deutlich, dass selbst der Kläger nicht die fehlende Übereinstimmung im Rechtsgrundsätzlichen, sondern lediglich die unzutreffende Rechtsanwendung im Einzelfall, also einen Subsumtionsfehler rügt. Auch mit seinem weiteren Vortrag, das FG sei insofern von einem unrichtigen Sachverhalt ausgegangen, als es angenommen habe, seine Kundschaft habe regelmäßig ein aus Netzwerkdienstleistungen und Hardwarelieferung bestehendes einheitliches Leistungspaket bestellt, kann er die Zulassung der Revision wegen Divergenz nicht erreichen. Denn er greift mit diesen Ausführungen die tatsächlichen Feststellungen des FG sowie deren tatrichterliche Würdigung als unzutreffend an und stellt damit die materielle Rechtmäßigkeit des Urteils in Frage. Das Rechtsinstitut der Nichtzulassungsbeschwerde dient aber nicht dazu, allgemein die Richtigkeit finanzgerichtlicher Urteile zu gewährleisten (vgl. BFH-Beschlüsse vom 17. Januar 2006 VIII B 172/05, BFH/NV 2006, 799, m.w.N.; vom 12. November 2007 VIII B 217/06, nicht veröffentlicht --n.v.--).

- 7 2. Die geltend gemachten Verstöße gegen die Sachaufklärungspflicht liegen nicht vor.
- 8 a) Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Sachverhalt in diesem Sinne ist --ausgehend vom materiell-rechtlichen Standpunkt des Gerichts-- der entscheidungserhebliche Sachverhalt (Gräber/ Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 76 Rz 12 und 14, m.w.N.). Dieser Sachverhalt ist so vollständig wie möglich unter Ausnutzung aller verfügbaren Beweismittel aufzuklären. Deshalb ist das Gericht verpflichtet, erheblichen Beweisansprüchen der Beteiligten nachzugehen oder, wenn solche Ansprüche nicht gestellt werden, diejenigen Beweise selbst zu erheben oder Aufklärungsmaßnahmen zu ergreifen, die sich ihm nach Lage der Akten aufdrängen mussten. Ergibt sich aus dem Akteninhalt oder aus dem Vortrag der Beteiligten kein bestimmter Anlass für Aufklärungsmaßnahmen, dann ist das Gericht allerdings nicht gehalten, von sich aus allen möglichen Fragen nachzugehen (vgl. BFH-Beschluss vom 4. September 1984 VIII B 157/83, BFHE 142, 13, BStBl II 1984, 834; BFH-Urteile vom 30. Januar 1980 I R 194/77, BFHE 130, 265, BStBl II 1980, 449; vom 19. Juni 1997 V R 54/96, BFH/NV 1998, 174; vom 15. Dezember 1999 X R 151/97, BFH/NV 2000, 1097).
- 9 b) Nach diesen Maßstäben sind die Verfahrensrügen des Klägers nicht begründet.
- 10 aa) Der Kläger erblickt eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO zum einen darin, dass das FG den freiberuflichen Charakter der von ihm erbrachten Netzwerkdienstleistungen angezweifelt habe, ohne der Sache, gegebenenfalls durch Einholung eines Sachverständigengutachtens, auf den Grund zu gehen. Zum anderen kann die Beschwerdeschrift dahin verstanden werden, dass der Kläger eine Verletzung des § 76 FGO auch darin zu erkennen glaubt, als das FG mit der Feststellung, regelmäßig sei an die Kundschaft ein einheitliches, aus Netzwerkdienstleistung und Hardwarelieferung bestehendes Leistungspaket verkauft worden, von einem unzutreffenden Sachverhalt ausgegangen sei. Tatsächlich habe er nur ausnahmsweise Hardware an die Kunden verkauft. Im Rahmen der Amtsermittlungspflicht hätte das Gericht ihn, den Kläger, durch einen entsprechenden Hinweis oder einen Auflagenbeschluss dazu veranlassen müssen, dies durch einen zusätzlichen Sachvortrag entsprechend darzustellen.
- 11 bb) Das FG war indes weder verpflichtet, Beweise zu erheben, noch gehalten, auf die Ergänzung des klägerischen Tatsachenvortrages hinzuwirken.
- 12 (1) Wie sich aus dem Inhalt des angefochtenen Urteils unmittelbar ergibt, war die Frage, ob die Netzwerkdienstleistungen des Klägers freiberufliche Tätigkeiten darstellen, nicht entscheidungserheblich. Das FG hat dies zugunsten des Klägers unterstellt. Es ist sodann aber von der untrennbaren Verflechtung der freiberuflichen mit den gewerblichen Tätigkeiten und der gewerblichen Prägung dieser einheitlichen Gesamtbetätigung ausgegangen. Ausgehend von diesem materiell-rechtlichen Standpunkt war das FG nicht verpflichtet, ja noch nicht einmal berechtigt, ein Sachverständigengutachten einzuholen, um zu klären, ob der Kläger tatsächlich Ingenieurleistungen erbracht hatte.

- 13 (2) Weder der Akteninhalt noch das Beteiligtenvorbringen gaben dem FG Anlass, durch Hinweise gemäß § 76 Abs. 2 FGO oder durch einen Auflagenbeschluss den sachkundig vertretenen Kläger zu ergänzendem Tatsachenvortrag und damit zu weiterer Sachaufklärung zum Streitpunkt "einheitliches Leistungspaket" zu veranlassen. Denn entgegen der Darstellung in der Beschwerdeschrift hatte dieser bereits im Einspruchsverfahren ausdrücklich und wiederholt selbst bekundet, dass er "den Handel mit Hardware gerne vollkommen weglassen" würde, er sich das aber "leider nicht leisten" könne, da seine "Kunden meistens alles aus einer Hand haben" wollten. Diese erwarteten eine Rundumbetreuung. Bereits der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt), aber auch das FG haben diese Einlassung übereinstimmend dahingehend gewürdigt, dass der Kläger regelmäßig ein einheitliches Leistungspaket "verkauft" habe, wodurch die gewerblichen und freiberuflichen Leistungselemente unlösbar miteinander verknüpft worden seien. Weil der Amtsermittlungsgrundsatz durch die Mitwirkungspflichten der Beteiligten nach § 76 Abs. 1 Satz 2 FGO begrenzt wird und die Sachaufklärungsrüge nicht dazu dienen kann, Beweisanträge, Fragen oder Darlegungen zu ersetzen, welche eine fachkundig vertretene Partei selbst in zumutbarer Weise hätte stellen oder machen können, jedoch zu stellen oder zu machen unterlassen hat (vgl. BFH-Beschlüsse vom 20. April 2006 VIII B 33/05, BFH/NV 2006, 1338, m.w.N.; vom 26. November 2007 VIII B 159/06, BFH/NV 2008, 801), lag es im Streitfall allein in der Verantwortung des Klägers, im Klageverfahren seine eigene Sachdarstellung zunächst unmissverständlich zu revidieren, im Anschluss hieran substantiiert vorzutragen und schließlich bei Bedarf eigene Beweisanträge zu stellen. Dies ist jedoch nicht geschehen.