

Beschluss vom 25. März 2010, X B 71/09

Verletzung von § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO - Rüge mangelnder Sachaufklärung

BFH X. Senat

FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 1, GG Art 103 Abs 1

vorgehend FG Münster, 27. Januar 2009, Az: 6 K 5725/03 E

Leitsätze

NV: Ein durchgreifender Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt nicht vor, wenn das FG zwar Teile aus einer vom Kläger vorgelegten Berechnung unberücksichtigt lässt, dies sich unter Zugrundelegung der Rechtsauffassung des FG aber im Ergebnis nicht auswirkt .

Tatbestand

- 1** I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sind Eheleute, die für die Streitjahre zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) erließ gegen sie für die Streitjahre geänderte Einkommensteuerbescheide, in denen u.a. von der Klägerin geltend gemachte Verluste aus dem Betrieb einer Segelyacht steuerlich nicht mehr anerkannt wurden.
- 2** Die gegen diese Bescheide gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Es verneinte das Vorliegen einer Einkunftszielungsabsicht. Die Revision ließ es nicht zu.
- 3** Mit ihrer Nichtzulassungsbeschwerde machen die Kläger geltend, die Revision sei zuzulassen. Das angefochtene Urteil beruhe auf Verfahrensfehlern. Auch sei es greifbar gesetzwidrig. Zudem seien die Zulassungsgründe des § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 Alternative 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gegeben.
- 4** Die Kläger tragen insbesondere vor, das FG habe die von ihnen vorgelegten Berechnungen, aus denen sich ergebe, dass mit einem Totalgewinn zu rechnen gewesen sei, teilweise nicht zur Kenntnis genommen. Insbesondere habe das FG nicht erkannt, dass die darin angesetzten voraussichtlichen Einnahmen aus der Vercharterung des Schiffs bereits um die Provisionen gekürzt seien, die an das Charterunternehmen zu zahlen seien. Bei dieser Sachlage seien entgegen der Ansicht des FG die Provisionszahlungen nicht zusätzlich als voraussichtliche Ausgaben anzusetzen. Die Annahme des FG, in den Berechnungen seien die voraussichtlichen Einnahmen unrealistisch hoch und die voraussichtlichen Ausgaben zu niedrig angesetzt, ließen den Inhalt der vorgelegten Berechnungen außer Acht. Die angesetzten Einnahmen lägen unterhalb der in den Prospekten angegebenen Höhe. Auch sei bei den angesetzten Ausgaben ein Puffer in den Berechnungen berücksichtigt worden.
- 5** Das FG habe ferner seine Sachaufklärungspflicht verletzt. Es habe den von ihnen benannten Zeugen X nicht vernommen. Auch die Einholung des von ihnen beantragten Sachverständigengutachtens durch den benannten Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Y habe das FG unterlassen. Bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung hätten sie, die Kläger, keine Kenntnis gehabt, wie das FG mit den Beweisanträgen umgehe. Das FG sei sich bis zum Schluss dieser Verhandlung nicht darüber im Klaren gewesen, wie und auf welcher Grundlage es entscheiden werde. Die Einholung eines Sachverständigengutachtens zur Beantwortung der Frage, ob die in den klägerischen Berechnungen zur Wirtschaftlichkeit des Betriebs wiedergegebenen Daten realitätsgerecht seien, hätte sich dem FG von Amts wegen aufdrängen müssen. Es habe im Urteil nicht dargelegt, dass es über die erforderliche eigene Sachkunde zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit eines Schiffsvermietungsbetriebs verfüge.
- 6** Die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Rechtsfortbildung folge im Streitfall daraus, dass umstritten sei, ob § 2a des Einkommensteuergesetzes (EStG) europarechtswidrig sei.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Die in der Beschwerdebegründung der Kläger geltend gemachten Gründe für die Zulassung der Revision (§ 115 Abs. 2 FGO) sind nicht gegeben.
- 8 1. Das angefochtene Urteil des FG beruht nicht auf Verfahrensfehlern (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).
- 9 a) Das FG hat nicht dadurch den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) verletzt und § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO missachtet, dass es das klägerische Vorbringen zum Teil nicht zur Kenntnis genommen und in seine Erwägungen einbezogen hat.
- 10 Eine Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt vor, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem schriftlichen Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt geblieben ist (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. Juli 2007 V B 6/06, BFH/NV 2007, 1809). Kein Verfahrensfehler, sondern eine dem materiellen Recht zuzuordnende unzutreffende Rechtsanwendung ist hingegen gegeben, wenn das FG eine unzutreffende Sachverhalts- oder Beweiswürdigung vornimmt (Senatsbeschluss vom 12. Oktober 2006 X B 165/05, BFH/NV 2007, 42).
- 11 aa) Der Vortrag der Kläger, das FG habe nicht zur Kenntnis genommen, dass die zu beurteilende Segelyacht von den Klägern nicht selbst genutzt worden sei, trifft nicht zu. Im Tatbestand des angefochtenen Urteils (Seite 8) ist dieses Vorbringen der Kläger ausdrücklich festgehalten. Bei dieser Sachlage ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass das Gericht dieses Vorbringen auch in seine Entscheidungsfindung einbezogen hat (BFH-Beschluss vom 7. Mai 2009 IX B 13/09, BFH/NV 2009, 1266).
- 12 bb) Auch die Rüge, das FG habe die von den Klägern im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegte Kalkulation über die voraussichtlichen Einnahmen und Ausgaben sowie die im Klageverfahren vorgelegte Prognoserechnung vom 26. Juni 2006 (vgl. Anlagen zur Beschwerdebegründung) nur zum Teil und damit in unzureichender Weise zur Kenntnis genommen, weshalb das Urteil auf einem Verfahrensfehler beruhe, greift nicht durch.
- 13 aaa) Die Kläger tragen vor, das FG habe bei seiner Würdigung, wonach der in der Kalkulation ausgewiesene Gewinn von voraussichtlich jährlich 24.100 DM (128.000 DM ./ 103.900 DM) noch um die jährliche Absetzung für Abnutzung von 56.000 DM zu kürzen sei, den bei der Veräußerung des Schiffs erzielbaren Veräußerungsgewinn, der in der Kalkulation wiedergegeben sei, unberücksichtigt gelassen. Beziehe man diese Punkte in die Gewinnermittlung ein, ergebe sich ein als gewerblich zu beurteilender Totalgewinn.
- 14 Die Kläger beachten bei ihrem Vortrag nicht, dass sich die von ihnen angeführte Urteilsbegründung (Seite 14) lediglich auf den jährlich erzielbaren laufenden Gewinn bezieht. Dass im Rahmen der Totalgewinnprognose bei gewerblichen Einkünften auch ein bei der Veräußerung oder Aufgabe des Unternehmens voraussichtlich entstehender außerordentlicher Gewinn i.S. der §§ 16 Abs. 1 und 34 EStG zu berücksichtigen ist, hat das FG zutreffend erkannt (Seite 15 Absatz 2 des angefochtenen Urteils). Dessen Höhe hat es in seiner Urteilsbegründung auf Seite 14 aber nicht dargestellt, weil es die in den Berechnungen der Kläger prognostizierten Zahlen zur Höhe der erzielbaren Einnahmen und der voraussichtlich anfallenden Ausgaben als nicht realitätsgerecht angesehen hat, was --wie nachstehend noch auszuführen ist-- jedenfalls im Ergebnis nicht zu beanstanden ist.
- 15 Aus diesem Grund ist es in diesem Zusammenhang auch nicht entscheidend, dass in der Kalkulation die zu leistenden Provisionen als Ausgaben angesetzt sind, die vom FG aus der Prognoserechnung vom 26. Juni 2006 übernommenen Einnahmen aber bereits um diese Provisionen gekürzt sind (siehe hierzu auch die nachstehenden Ausführungen).
- 16 bbb) Ein durchgreifender Verfahrensfehler ergibt sich auch nicht aus dem Vortrag der Kläger, das FG habe nicht zur Kenntnis genommen, die in ihren Berechnungen angesetzten voraussichtlichen Einnahmen seien bereits um die an das Charterunternehmen zu leistenden Provisionen in Höhe von 30 % gekürzt.
- 17 Zwar trifft es zu, dass in der Prognoserechnung vom 26. Juni 2006 die um die Provisionszahlungen gekürzten Einnahmen angegeben sind. Damit hat das FG zu Unrecht bemängelt, in der Prognoserechnung seien die Provisionszahlungen nicht als voraussichtlich entstehende Ausgaben angesetzt. Dieser Fehler des FG wirkt sich aber deswegen nicht aus, weil das Gericht zugunsten der Kläger fälschlicherweise angenommen hat, die in den Berechnungen angesetzten voraussichtlichen Einnahmen von wöchentlich 6.400 DM bzw. 6.900 DM seien diejenigen, die nach den Darstellungen der Kläger am Markt erzielbar waren und nicht lediglich die um die

Provisionen gekürzten Einnahmen. Da das FG aber bereits die angesetzten wöchentlichen Einnahmen von 6.400 DM bzw. von 6.900 DM, mithin also Beträge in Höhe von 70 % der angesetzten (angeblichen) Marktpreise als unrealistisch überhöht angesehen hat (siehe dazu unten bei 1.b, bb), wäre es erst recht zu diesem Ergebnis gekommen, wenn es von den von den Klägern angesetzten ungetakteten Einnahmen in Höhe von 9.143 DM bzw. 9.857 DM ausgegangen wäre.

- 18** b) Das FG hat auch nicht dadurch gegen Art. 103 Abs. 1 GG und gegen die Sachaufklärungspflicht verstoßen, dass es dem Antrag der Kläger, einen Zeugen zu vernehmen bzw. ein Sachverständigengutachten einzuholen, nicht nachgekommen ist.
- 19** Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Gemäß den Sätzen 2 und 3 dieser Vorschrift haben hierbei die Beteiligten mitzuwirken. Kommen die Beteiligten dieser Mitwirkungspflicht nicht nach, reduziert sich die Ermittlungspflicht des FG. Stellen Beteiligte, die in der mündlichen Verhandlung rechtskundig vertreten sind, keine auf eine weitere Sachaufklärung gerichteten Anträge, kommt eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch das FG nur in Betracht, wenn sich dem FG eine weitere Sachaufklärung auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen (ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 8. September 2006 V B 126/05, BFH/NV 2006, 2300). Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn das FG seinem Urteil einen Geschehensablauf zugrunde legt, der unter Berücksichtigung der Lebenserfahrung als ungewöhnlich erscheint, und nach Aktenlage Anlass zu der Annahme besteht, dass der vom FG angenommene Sachverhalt sich so nicht abgespielt hat (Senatsbeschluss vom 10. Januar 2007 X B 113/06, BFH/NV 2007, 935). Die Tatsachen, aus denen sich eine Verpflichtung zur weiteren Sachaufklärung auch ohne Antrag ergeben soll, sind vorzutragen (Senatsbeschluss vom 18. Oktober 2005 X B 51/05, BFH/NV 2006, 116).
- 20** aa) Bei der Verletzung der Sachaufklärungspflicht handelt es sich um einen verzichtbaren Verfahrensmangel. Bei diesem geht das Rügerecht nicht nur durch eine ausdrückliche oder konkludente Verzichtserklärung gegenüber dem FG verloren, sondern auch durch das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 115 Rz 100 ff., m.w.N. aus der Rechtsprechung des BFH).
- 21** Für die rechtskundig vertretenen Kläger war erkennbar, dass das FG ihren Beweisanträgen nicht nachgehen wird. Denn sowohl der von ihnen benannte Zeuge als auch der benannte Sachverständige waren nicht zu der mündlichen Verhandlung geladen worden. Die Kläger mussten deshalb damit rechnen, dass FG werde ihren Beweisanträgen nicht folgen. Gegenteiliges ergibt sich nicht aus ihrem Vortrag, das FG sei sich bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung hinsichtlich der Sachbehandlung unschlüssig gewesen. Sie schildern damit keinen Sachverhalt, aus dem sich ergibt, dass mit einer weiteren Sachaufklärung durch den Einzelrichter gerechnet werden konnte. Die Kläger tragen nicht vor, dass sie das Übergehen ihrer Beweisanträge in der mündlichen Verhandlung gerügt haben. Auch aus der Niederschrift über diese Verhandlung ist nicht zu entnehmen, dass eine solche Rüge erhoben worden ist. Die Kläger haben daher insoweit ihr Rügerecht verloren.
- 22** bb) Dem FG musste sich eine weitere Sachaufklärung auch nicht von Amts wegen aufdrängen. Insbesondere bedurfte es nicht der Einholung eines Sachverständigengutachtens zur Beurteilung, ob die in den klägerischen Berechnungen wiedergegebenen Prognosen realitätsgerecht sind.
- 23** Ein Sachverständigengutachten muss das Gericht dann nicht einholen, wenn es nach pflichtgemäßem Ermessen zu dem Ergebnis kommt, selbst die erforderliche Sachkunde zu besitzen. Die Grenze des Ermessens ist erst dann erreicht, wenn sich die Notwendigkeit der Hinzuziehung eines Sachverständigen mangels eigener Sachkunde aufdrängen musste (Senatsbeschluss vom 26. Juni 2007 X B 69/06, BFH/NV 2007, 1707).
- 24** Dies ist hier nicht der Fall. Das FG hat zu Recht die in den Berechnungen der Kläger wiedergegebene Prognose über die voraussichtlichen Einnahmen und Ausgaben mit den in den Streitjahren tatsächlich erzielten Ergebnissen verglichen. Auch hat es die von den Klägern vorgelegten Abrechnungen berücksichtigt. Hierzu bedurfte es nicht der Einholung eines Sachverständigengutachtens. Bei seiner Überprüfung hat das FG festgestellt, dass die in den Prognoserechnungen angegebenen Einnahmen aus sog. Bareboat-Vercharterungen zu Hauptsaisonpreisen für annähernd 20 Wochen jährlich im klaren Gegensatz stehen zu den in den Streitjahren tatsächlich erfolgten Vercharterungen, bei denen regelmäßig geringere Preise angesetzt waren. Insbesondere hat das FG berücksichtigt, dass die prognostizierten Unterhaltungskosten in erheblichem Umfang von den tatsächlich angefallenen Kosten abweichen, die sich nicht allein durch unerwartete Großreparaturen erklären lassen.
- 25** 2. Die Revision ist auch nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen schwerwiegender Mängel der angefochtenen Entscheidung zuzulassen.

- 26** Dieser Grund für die Zulassung der Revision ist nur gegeben, wenn die angefochtene Entscheidung objektiv willkürlich und unter keinem Gesichtspunkt rechtlich vertretbar ist (BFH-Beschluss vom 1. September 2008 IV B 4/08, BFH/NV 2009, 35). Daran fehlt es im Streitfall.
- 27** Die Annahme des FG, die Klägerin habe keine Einkunftszielungsabsicht gehabt, hat das FG nachvollziehbar begründet; schwidrige Erwägungen sind nicht erkennbar. Die Entscheidung des FG ist rechtlich auch nicht unvertretbar. Dies zeigt insbesondere die vom FG angestellte Überlegung, dass die Klägerin auch nach Abzug der Aufwendungen für die Großreparaturen und unter Berücksichtigung des Gewinns aus der Veräußerung des Schiffs einen erheblichen Totalverlust erzielt hat. Dieser steht im Gegensatz zu dem prognostizierten, nicht unerheblichen Gesamtgewinn. Bei dieser Sachlage ist die Wertung des FG, die Daten in den von den Klägern vorgelegten Berechnungen seien nicht realitätsgerecht, jedenfalls nicht fernliegend. Dabei ist zudem zu berücksichtigen, dass dem angefochtenen Urteil nicht entnommen werden kann, die Kläger hätten konkrete Gründe dafür genannt, weshalb das tatsächlich erzielte Ergebnis so sehr von der Prognose abweicht.
- 28** 3. Auch eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 Alternative 1 FGO kommt nicht in Betracht. Die von den Klägern aufgeworfene Rechtsfrage, ob § 2a EStG mit europarechtlichen Regelungen vereinbar ist, ist im Streitfall nicht entscheidungserheblich. Diese Frage stellt sich nur dann, wenn das Bestehen einer Einkunftszielungsabsicht bejaht werden kann. Dies hat das FG aber in rechtlich nicht zu beanstandender Weise verneint.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de