Beschluss vom 25. März 2010, X B 176/08

Greifbare Gesetzwidrigkeit i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO - Verletzung der Sachaufklärungspflicht bei Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht - Beweisantrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens

BFH X. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 1

vorgehend FG Köln, 04. Juni 2008, Az: 10 K 1871/05

Leitsätze

NV: Ein überflüssiger und zu Missverständnissen Anlass gebender Hinweis in den Entscheidungsgründen eines Urteils macht dieses nicht ohne weiteres greifbar gesetzwidrig .

Gründe

1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Die in der Beschwerdebegründung der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) geltend gemachten Gründe für die Zulassung der Revision (§ 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) liegen nicht vor.

2 1. Das angefochtene Urteil beruht nicht auf einem Verfahrensfehler (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO), weil das Finanzgericht (FG) weder gegen seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) verstoßen, noch den klaren Akteninhalt unberücksichtigt gelassen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) noch den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) verletzt hat.

3 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. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- 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).

4 Eine Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt vor, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem (nicht bestrittenen) schriftlichen Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt geblieben ist (BFH-Beschluss vom 5. Juli 2007 V B 6/06, BFH/NV 2007, 1809). Kein Verfahrensfehler, sondern ein dem materiellen Recht zuzuordnender Rechtsanwendungsfehler 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). Die von den Klägern aufgeworfene Frage der Behandlung eines sog. error in iudicando stellt sich in einem solchen Fall nicht. Denn sie betrifft nur die Problematik, ob ein Verfahrensfehler auch dann vorliegt, wenn die Nichtanwendung einer Verfahrensvorschrift auf der unzutreffenden Auslegung der Vorschrift durch das FG beruht (vgl. hierzu z.B. BFH-Beschluss vom 14. März 2007 IV B 76/05, BFHE 216, 507, BStBl II 2007, 466).

5 Dies vorausgeschickt, liegen die von den Klägern gerügten Verfahrensverstöße nicht vor:

6 a) Der Vortrag der Kläger, das FG habe nicht zur Kenntnis genommen, dass der in Frage stehende Verlust in erster

Linie im Zusammenhang mit dem Flugzeug D-X entstanden sei, trifft nicht zu. Das FG hat sich in seinem Urteil (S. 13 Abs. 2) ausführlich mit den von den Klägern eingereichten Stellungnahmen der A Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vom 2. Mai 1997 und vom 27. März 1998 befasst, nach der bei den anderen Maschinen kein bzw. nur ein geringer Verlust entstanden sei. Es hat jedoch im Wesentlichen darauf abgehoben, dass in der Stellungnahme der A Gemeinkosten in erheblichem Umfang nicht enthalten seien. Ausweislich der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 5. Juni 2006 hat das Gericht hierauf auch bereits in der mündlichen Verhandlung hingewiesen. Die rechtskundig vertretenen Kläger haben hierauf erklärt, sie hätten keine anderweitige Erklärung, weshalb die von der A erklärten Zahlen von den tatsächlichen Zahlen des Jahres 1987 abwichen. Zudem hat das FG die von der A kalkulierten Verkaufspreise als unrealistisch überhöht angesehen. Dies zeigt, dass sich das FG mit den Stellungnahmen der A auseinandergesetzt, aber die Richtigkeit der von dieser dargestellten Zahlen verneint hat.

7 b) Auch der Vortrag der Kläger, das FG habe ihren Vortrag unberücksichtigt gelassen, dass das Flugzeug D-Y mit Gewinn verkauft wurde, trifft nicht zu. Ausweislich des Protokolls über die mündliche Verhandlung vom 5. Juni 2008 hat das Gericht selbst darauf hingewiesen, dass nach der Stellungnahme der A mit der Veräußerung dieses Flugzeugs ein kleiner Gewinn erzielbar gewesen sei.

8 c) Entgegen der Auffassung der Kläger hat das FG seine Sachaufklärungspflicht nicht dadurch verletzt, dass es die von der A kalkulierten Preise für andere, noch nicht veräußerte Flugzeuge des Klägers als unrealistisch überhöht angesehen hat. Das FG hat in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich auf diesen Gesichtspunkt hingewiesen. Es hätte deshalb den rechtskundig vertretenen Klägern oblegen, hierzu einen Beweisantrag zu stellen, durch Einholung eines Sachverständigengutachtens die Höhe der erzielbaren Veräußerungserlöse zu ermitteln. Einen solchen Antrag haben die Kläger nicht gestellt.

9 Dem FG musste sich in dieser Hinsicht auch keine weitere Aufklärung von Amts wegen z.B. durch Einholung eines Sachverständigengutachtens aufdrängen. Zwar kann ein FG hierzu angehalten sein, wenn ihm zur Beurteilung die erforderliche Sachkunde fehlt (Senatsbeschluss vom 16. August 2005 X B 35/05, BFH/NV 2005, 2237). Im Streitfall wurden jedoch in der Stellungnahme der A (Anlage 3/1 + 4/1 des Schreibens der A vom 27. März 1998) lediglich erzielbare Veräußerungserlöse behauptet, die erheblich über den jeweiligen Anschaffungskosten der Flugzeuge lagen (D-X: Anschaffungskosten 1988 345.000 DM, voraussichtlicher Veräußerungserlös Oktober 1996 530.000 DM; D-Z: Anschaffungskosten 1994 449.000 DM, voraussichtlicher Veräußerungserlös Oktober 1995 615.000 DM). Die Stellungnahme enthält keine substantiierten Ausführungen dazu, wie die geschätzten Veräußerungserlöse ermittelt worden sind, insbesondere hätte bei dem Flugzeug D-X die Darlegung nahe gelegen, weshalb es möglich sein soll, dieses Flugzeug nach einer Haltedauer von bereits acht Jahren mit einem Aufschlag von mehr als 50 % gegenüber den Anschaffungskosten zu veräußern. Bei dieser Sachlage musste sich dem FG keine weitere Aufklärung aufdrängen. Vielmehr durfte sich das FG mit der Feststellung begnügen, die unrealistisch hoch angesetzten erzielbaren Verkaufspreise hätten ebenso wie die teilweise nicht berücksichtigten erheblichen Gemeinkosten lediglich dazu gedient, das erzielbare wirtschaftliche Ergebnis "schön zu rechnen". Im Übrigen ist auch bei der Veräußerung des Flugzeugs D-Y tatsächlich kein Gewinn erzielt worden. Der Veräußerungserlös von 47.000 DM lag unter der Summe aus dem Kaufpreis des Klägers (28.000 DM) und den Kosten für die Erneuerung des Triebwerks (28.000 DM; vgl. Blatt 33 des Schreibens der A vom 27. März 1998).

10 d) Unbegründet ist auch die Rüge, das FG habe die Ausführungen der A nicht zur Kenntnis genommen, wonach die geleisteten Schuldzinsen unberücksichtigt zu bleiben hätten. Ausweislich des Tatbestands des angefochtenen Urteils (Blatt 9 Abs. 2) stand dieser Punkt im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung nicht mehr im Streit. Einen Antrag, den Tatbestand zu berichtigen, haben die Kläger nicht gestellt.

11 e) Unberechtigt ist ferner der Vorwurf, das FG habe nicht in der erforderlichen Weise untersucht, ob das Unternehmen des Klägers der Befriedigung persönlicher Neigungen der Kläger gedient habe. Auch habe es in diesem Zusammenhang den Inhalt der Akten unberücksichtigt gelassen.

12 aa) Das FG hat in seinem Urteil (S. 12 Abs. 3) dargelegt, aus welchen Gründen es davon ausgeht, dass bei den Klägern eine Flugneigung bestanden habe. Dies hat das FG insbesondere mit dem zu Gunsten der Kläger vereinbarten Vorbehalt begründet, das Flugzeug D-X nach Möglichkeit selbst fliegen zu können, wofür sich die Kläger jeweils einen Tag in der Woche von ihrer Arbeit als ... frei gemacht hätten.

13 bb) Soweit die Kläger dem entgegenhalten, ein solcher Nutzungsvorrang sei von ihnen im Vorverfahren und auch in der mündlichen Verhandlung bestritten worden, fehlt es in Bezug auf das Vorverfahren an der erforderlichen genauen Bezeichnung der Aktenteile, die das FG nicht berücksichtigt haben soll (BFH-Urteil vom 8. November 1973

V R 130/69, BFHE 110, 493, BStBl II 1974, 219; Senatsbeschluss vom 2. April 2002 X B 56/01, BFH/NV 2002, 947). Dass die Kläger den Nutzungsvorbehalt in der mündlichen Verhandlung bestritten haben, ist zudem der ausführlich gehaltenen Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 5. Juni 2008 nicht zu entnehmen. Einen Antrag auf Berichtigung dieses Protokolls haben die Kläger nicht gestellt.

14 cc) Nicht entscheidend ist auch, dass die Kläger ausweislich der in der Stellungnahme der A vom 27. März 1998 (Anlagen 7/1-7/8) wiedergegebenen Auswertung der Flugstunden die Flugzeuge nur in sehr geringem Umfang zu privaten Zwecken genutzt haben. Denn ausweislich des Tatbestands des angefochtenen Urteils (S. 3 Abs. 1) war eine der Firmen, an die das Flugzeug D-X verchartert war, verpflichtet, die Kläger als Piloten einzusetzen. In dem Schreiben der A vom 2. Mai 1997 (Blatt 25) ist zudem ausgeführt, der Einsatz der Kläger als Piloten für die Firma C sei vertraglich zeitlich genau bestimmt gewesen. Da auch auf diese Weise die vom FG aus anderen Gründen hergeleitete Flugneigung der Kläger bestätigt werden konnte, hat der Umstand, dass die Kläger mit den Flugzeugen keine Urlaubs- oder Wochenendflüge unternommen haben, wie vom FG angenommen, keine ausschlaggebende Bedeutung.

15 f) Der Vortrag der Kläger, das FG habe die im Schreiben der A vom 27. März 1998 aufgezeigten Maßnahmen des Klägers zur Umstrukturierung seines Unternehmens nicht berücksichtigt, trifft nicht zu. Vielmehr sind sie in ihrem wesentlichen Kern im Tatbestand des angefochtenen Urteils wiedergegeben worden. Das FG hat diese Maßnahmen lediglich nicht in dem klägerischen Sinne gewürdigt. Es hat darauf abgestellt, die getroffenen Maßnahmen ließen ein schlüssiges Konzept als Reaktion auf die ununterbrochene Verlustperiode nicht erkennen. Insbesondere seien die Bedingungen für die Vercharterung der hauptsächlich verlustbringenden D-X unverändert geblieben (vgl. Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 5. Juni 2008, Blatt 3). Soweit die Kläger geltend machen, sie seien nicht in der Lage gewesen, in der mündlichen Verhandlung hierauf zu reagieren, ist dem nicht zu folgen. Sie hätten prozessual durch Stellung von Beweisanträgen oder eines Antrags auf Vertagung reagieren können. Dies ist nicht geschehen.

16 g) Ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht und gegen Art. 103 Abs. 1 GG liegt auch nicht darin, dass das FG dem Antrag auf Vernehmung der Gesellschafter der Firma B nicht entsprochen hat.

17 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 f., m.w.N. aus der Rechtsprechung des BFH). Für die rechtskundig vertretenen Kläger war erkennbar, dass das FG ihrem Beweisantrag nicht nachgehen wollte, da die von ihnen benannten Zeugen nicht zu der mündlichen Verhandlung geladen worden waren. Die Kläger tragen nicht vor, dass sie die unterbliebene Zeugenvernehmung 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.

18 bb) Dem FG musste sich die Vernehmung dieser Zeugen nicht deshalb von Amts wegen aufdrängen, weil es die Beurteilung des Streitfalls als Grenzfall angesehen hat. Angesichts der vom FG festgestellten Indizien für das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht war die Vernehmung dieser Zeugen bereits deshalb nicht von entscheidendem Gewicht, weil im Streitfall in den Jahren 1987 bis 1998 angefallene Verluste zu beurteilen waren, die Firma B ausweislich des Tatbestands des angefochtenen Urteils aber erst gegründet worden ist, nachdem eine andere Firma C Mitte der 90er Jahre in Konkurs gefallen war.

19 2. Die Revision ist auch nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO wegen schwerwiegender Mängel der angefochtenen Entscheidung zuzulassen.

20 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.

21 Zwar ist den Klägern einzuräumen, dass die Formulierungen im angefochtenen Urteil "nach Ansicht des erkennenden Senats ist nicht hinzunehmen, dass gut verdienende Steuerpflichtige ihre fliegerischen Neigungen auf Kosten der Allgemeinheit ausleben" und "das Gericht hat bei seiner Wertung auch berücksichtigt, dass die Finanzierung größtenteils über die Klägerin und die GmbH erfolgte, was ebenfalls für die Absicht spricht, die Betriebskosten der Fliegerei soweit wie möglich auf die Allgemeinheit zu verlagern" den Eindruck erwecken

können, das FG sei voreingenommen gewesen und habe den Streitfall aus diesem Grund nicht sachgerecht beurteilt.

22 Die Formulierungen können indessen auch in dem Sinne verstanden werden, dass das FG zunächst in der gebotenen Weise das Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht im Streitfall geprüft und verneint und im Anschluss hieran lediglich die damit verbundenen Rechtsfolgen aufgezeigt hat. Diese bestehen darin, dass bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht eingetretene Verluste steuerlich nicht zu berücksichtigen und deshalb allein von dem betroffenen Steuerpflichtigen zu tragen sind. Der Hinweis des FG, dass in einem solchen Fall die Verlagerung der Kosten auf die Allgemeinheit nicht hinnehmbar sei, ist überflüssig. Er macht das Urteil aber nicht per se greifbar gesetzwidrig.

23 Andere durchgreifende Gründe sind im Streitfall nicht gegeben. Wie oben dargelegt, liegen die gerügten Verfahrensfehler nicht vor. Auch ist die vom FG vorgenommene Tatsachenwürdigung nachvollziehbar und lässt nicht erkennen, dass sich das FG von sachfremden Erwägungen hat leiten lassen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de