Beschluss vom 22. März 2011, X B 151/10

Darlegungserfordernisse bei grundsätzlicher Bedeutung - Verfahrensmangel bei Zeugenvernehmung

BFH X. Senat

FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 22. April 2010, Az: 9 K 212/07

Leitsätze

1. NV: Die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung erfordert eine hinreichende Konkretisierung einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage; nicht ausreichend ist eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt .

2. NV: Ein Verfahrensmangel i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 3 i.V. mit § 96 Abs. 1 S. 1 FGO ist gegeben, wenn die Entscheidung des Finanzgerichts auf einer Zeugenaussage beruht, die mit den protokollierten Bekundungen des Zeugen nicht im Einklang steht .

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) wenden sich dagegen, dass der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) sowie das Finanzgericht (FG) eine eingegangene Zahlung als steuerpflichtige Einnahme in dem Einzelunternehmen der Klägerin erfasst hat, da bei wirtschaftlicher Betrachtung kein Zufluss vorgelegen habe. Mit der Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision machen sie geltend, die Frage der ertragsteuerlichen Berücksichtigung von Zahlungen unter dem Vorbehalt sofortiger Rückgewähr besitze grundsätzliche Bedeutung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Ferner beruhe das FG-Urteil auf einer unvertretbaren Beweiswürdigung, damit auf einem Verfahrensmangel nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO, und sei insoweit auch willkürlich.

Entscheidungsgründe

2 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg.

3 1. Soweit die Kläger sich auf grundsätzliche Bedeutung berufen, ist die Beschwerde unzulässig. Sie haben entgegen § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO die Voraussetzungen dieses Zulassungsgrundes nicht hinreichend dargelegt.

4 Macht der Beschwerdeführer geltend, die Rechtssache habe grundsätzliche Bedeutung (vgl. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), so muss er zunächst eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herausstellen. Dafür ist erforderlich, dass er die entscheidungserhebliche Rechtsfrage hinreichend konkretisiert; nicht ausreichend ist eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 116 FGO Rz 171). Des Weiteren muss in der Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen dargetan werden, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu muss dargelegt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 20. März 2007 X B 185/06, BFH/NV 2007, 1181; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 32, 35, m.w.N.).

5 An einem solchen Vorbringen fehlt es.

6 a) Die von den Klägern aufgeworfene Frage, ob ein ertragsteuerlich relevanter Zufluss bei einem Zahlungsempfänger erfolge, wenn der Zahlende seine Leistung unter der Auflage erbringe, dass der Zahlbetrag

vereinbarungsgemäß ohne Recht zur Zurückbehaltung oder Aufrechnung sofort wieder an den Zahlenden gewährt werde, stellt keine hinreichend konkrete und entscheidungserhebliche Rechtsfrage dar. Insbesondere bleibt unklar, ob die Leistungen im eigenen oder fremden Namen und für eigene oder fremde Rechnung erfolgen. Dass sich insoweit unterschiedliche Rechtsfolgen --je nach Sachverhaltskonstellation-- ergeben können, ergibt sich bereits aus § 4 Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), der für sog. durchlaufende Posten eine abweichende Zurechnung vornimmt.

7 b) Zudem bleibt unklar, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und umstritten ist. Die Beschwerdebegründung der Kläger erschöpft sich im Wesentlichen in der Aussage, dass die Beantwortung der dargelegten Rechtsfrage Anlass zu Zweifeln gäbe, mithin mehrere Lösungen vertretbar seien. Des Weiteren führen die Kläger aus, dass der Bundesfinanzhof (BFH) in mehreren Entscheidungen zu dem Themenkomplex Zufluss Stellung genommen habe und der vorliegende Fall dazu beitragen könne, die Zuflussproblematik in einem weiteren Bereich durch den BFH zu klären. Die Kläger verweisen auf die BFH-Urteile vom 23. April 1996 VIII R 30/93 (BFHE 181, 7), vom 14. Juni 2005 VIII R 47/03 (BFH/NV 2005, 2181) und vom 4. Mai 2006 VI R 19/03 (BFHE 213, 381, BStBl II 2006, 832) jedoch ohne inhaltlich auf diese einzugehen und die in den genannten Entscheidungen herausgearbeiteten Rechtsgrundsätze zu würdigen. Die Kläger setzen sich insbesondere nicht mit der Rechtsprechung und den Auffassungen des Schrifttums zu der Frage des Rückflusses von Einnahmen bei entsprechenden vorherigen Absprachen, wie insbesondere Bedingungen und Verfügungsbeschränkungen, auseinander (vgl. z.B. Birk/Kister in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 11 EStG Rz 29 ff., und Trzaskalik, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, EStG, § 11 Rz B 70 ff., jeweils m.w.N. aus der Rechtsprechung).

8 2. Ein Verfahrensmangel, der zur Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO führen könnte, liegt nicht vor.

9 a) Die Kläger führen aus, die Schlussfolgerung des FG, dass (auch) der Zeuge M bestätigt habe, der Betrag in Höhe von ... DM sei auf die Honorarforderung der Klägerin auf deren Geschäftskonto bezahlt worden, sei nicht von dessen Aussage gedeckt. Damit wenden sie sich im Kern gegen die Beweiswürdigung des FG. Mit Einwänden gegen die Beweiswürdigung wird jedoch kein Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO geltend gemacht. Die Sachverhaltswürdigung und die Grundsätze der Beweiswürdigung sind revisionsrechtlich dem materiellen Recht zuzuordnen und deshalb der Prüfung des BFH im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde entzogen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 4. Juli 2007 IV B 103/06, nicht veröffentlicht --n.v.--, juris). Selbst Verstöße gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze stellen in der Regel materiell-rechtliche Fehler dar, und zwar auch dann, wenn sich diese Fehler auf die Würdigung von Tatsachen erstrecken (Senatsbeschluss vom 23. September 2008 X B 87/08, n.v., juris); sie sind damit der Rüge eines Verfahrensmangels entzogen (z.B. BFH-Beschluss vom 5. Januar 2007 II B 31/06, BFH/NV 2007, 972; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 83).

10 b) Soweit die Kläger vorbringen, der Zeuge M habe im Rahmen seiner protokollierten Aussage gerade nicht bestätigt, dass die streitgegenständliche Zahlung auf die Honorarforderung erfolgt sei, kann darin auch kein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO i.S. eines Verstoßes gegen den klaren Inhalt der Akten gesehen werden.

11 aa) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Zum Gesamtergebnis des Verfahrens gehört auch die Auswertung des Inhalts der dem Gericht vorliegenden Akten. Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten liegt u.a. dann vor, wenn das FG eine nach Aktenlage feststehende Tatsache, die richtigerweise in die Beweiswürdigung hätte einfließen müssen, unberücksichtigt lässt oder seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht (vgl. Senatsbeschlüsse vom 19. Mai 2000 X B 75/99, BFH/NV 2000, 1458, und vom 17. März 2010 X B 95/09, BFH/NV 2010, 1827, m.w.N.). Entsprechendes gilt, wenn die Entscheidung des FG auf einer Zeugenaussage beruht, die mit den protokollierten Bekundungen eines Zeugen nicht im Einklang steht (Senatsbeschluss vom 30. Mai 2007 X B 176/06, BFH/NV 2007, 1698). Kein Verfahrensfehler ist dagegen die fehlerhafte Würdigung eines erhobenen Beweises durch das FG (vgl. Senatsbeschluss vom 22. Februar 2005 X B 177/03, BFH/NV 2005, 909).

12 Nach diesen Maßstäben haben die Kläger lediglich eine fehlerhafte Beweiswürdigung geltend gemacht. Der Zeuge hat ausweislich des Protokolls nicht (eindeutig) etwas anderes bekundet, als das FG angenommen hat. Das FG ist davon ausgegangen, der Zeuge habe bestätigt, dass die Zahlung auf das Geschäftskonto der Klägerin, und zwar auf die Honorarforderungen erfolgt sei. Der erste Punkt ist unstreitig. Zu dem zweiten Punkt --der Zweckbestimmung-- hat der Zeuge nicht nur die von den Klägern herausgehobenen Aussagen getroffen, dass nach bzw. trotz der

Zahlung die Verbindlichkeit nicht getilgt gewesen sei. Der Zeuge hat vielmehr auch ausgeführt, dass die Begleichung der Verbindlichkeit angemahnt worden sei, worauf er die Zahlung unter der Auflage, dass das Geld einem bestimmten Verwendungszweck zugeführt werde, veranlasst habe. Insoweit war die Zeugenaussage der Auslegung und Würdigung zugänglich.

13 bb) Schließlich könnte auch dann kein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten vorliegen, wenn der Zeuge hinsichtlich der Zweckbestimmung der Zahlung eindeutig etwas anderes ausgesagt hätte, als das FG meint. Die Frage, ob mit einer bestimmten Zahlung eine Forderung getilgt wird, ob die Zahlung bei dem Empfänger als Einnahme behandelt wird oder was sonst (steuer-)rechtlich aus der Zahlung folgt, ist eine Rechtsfrage. In das Wissen eines Zeugen können jedoch nur Tatsachen gestellt werden. Dessen Rechtsansichten sind deshalb jedenfalls dann, wenn es sich nicht um einfache, unter den konkreten Umständen unzweifelhafte Rechtsbegriffe zur Umschreibung der darin liegenden Tatsachen handelt --was hier nicht der Fall ist--, nicht tauglicher Gegenstand der Tatsachen- und Beweiswürdigung.

14 3. Versteht man das Vorbringen der Kläger dahin gehend, die Beweiswürdigung sei willkürlich, so lässt sich auch damit eine Revisionszulassung nicht rechtfertigen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO). Voraussetzung hierfür ist, dass die Entscheidung des FG in einem solchen Maße fehlerhaft ist, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung wiederhergestellt werden könnte, also wenn etwa das FG eine offensichtlich einschlägige entscheidungserhebliche Vorschrift übersehen hat oder wenn das Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt oder auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht (vgl. Senatsbeschluss vom 17. März 2010 X B 118/09, BFH/NV 2010, 1277, m.w.N.).

15 Daran fehlt es im Streitfall. Das FG hat neben der Aussage des Zeugen M ausdrücklich auch die Überweisungsbelege der X als maßgebliche Indizien für seine Schlussfolgerung herangezogen, dass der streitgegenständliche Betrag auf die Honorarforderung der Klägerin auf deren Geschäftskonto bezahlt worden ist. Ferner hat es sinngemäß ausgeführt, dass der Rückfluss der Mittel nicht bezweckt habe, die Tilgung der Honorarforderungen rückgängig zu machen, sondern es hätten andere Verpflichtungen bedient werden sollen. Vor diesem Hintergrund ist die rechtliche Würdigung des FG, die Zahlung stelle einen Zufluss und keinen durchlaufenden Posten nach § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG dar, nicht nur nicht willkürlich, sondern nahe liegend.

16 Letztlich hat der wesentliche Teil des Vorbringens der Kläger zum Gegenstand, dass und warum das FG den Streitfall in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht falsch gewürdigt habe. Die Rüge solcher Fehler rechtfertigt grundsätzlich nicht die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 18. August 2009 X B 14/09, Zeitschrift für Steuern und Recht 2009, R1144, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de