Beschluss vom 30. September 2013, III B 20/12

Revisionszulassung wegen fehlerhafter Kostenentscheidung - Darlegung von Revisionszulassungsgründen

BFH III. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 96 Abs 2, FGO § 137 S 1, FGO § 145

vorgehend FG Münster, 29. November 2011, Az: 11 K 920/07 E

Leitsätze

1. NV: Die Rüge einer fehlerhaften Kostenentscheidung kann nicht zur Zulassung der Revision führen, wenn der Nichtzulassungsbeschwerde in der Hauptsache der Erfolg zu versagen ist oder in Bezug auf die Hauptsache gar keine Zulassungsgründe i.S. des § 115 Abs. 2 FGO geltend gemacht werden.

2. NV: Zu den Darlegungsanforderungen bei Gehörs- und Sachaufklärungsrügen.

Gründe

1 Die Beschwerde ist unzulässig und durch Beschluss zu verwerfen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

2 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hat keine Revisionszulassungsgründe in einer den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechenden Weise dargelegt.

3 1. a) Die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung setzt voraus, dass das Finanzgericht (FG) in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen ist, dass dabei über dieselbe Rechtsfrage entschieden wurde und diese für beide Entscheidungen rechtserheblich war, dass die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind, dass die abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren geklärt werden kann und dass eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist (z.B. BFH-Beschluss vom 31. März 2010 IV B 131/08, BFH/NV 2010, 1487). Zur schlüssigen Darlegung einer solchen Abweichungsrüge muss der Beschwerdeführer tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus den behaupteten, mit Datum sowie Aktenzeichen und/oder Fundstelle bezeichneten Divergenzentscheidungen andererseits herausarbeiten und einander gegenüberstellen, um so die behauptete Abweichung zu verdeutlichen (z.B. Senatsbeschluss vom 11. März 2011 III B 76/10, BFH/NV 2011, 981). Außerdem muss sich aus der Beschwerdebegründung ergeben, dass dem Streitfall ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt wie der Divergenzentscheidung.

4 b) Zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache ist es erforderlich, dass der Beschwerdeführer eine konkrete Rechtsfrage formuliert und substantiiert auf ihre Klärungsbedürftigkeit, ihre über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung sowie darauf eingeht, weshalb von der Beantwortung der Rechtsfrage die Entscheidung über die Rechtssache abhängt (z.B. BFH-Beschluss vom 16. Mai 2008 VII B 118/07, BFH/NV 2008, 1440).

5 c) Die schlüssige Rüge, das FG habe den Sachverhalt auch ohne entsprechende Beweisantritte von Amts wegen näher aufklären müssen, setzt u.a. den substantiierten Vortrag darüber voraus, aus welchen --genau bezeichneten-- Gründen sich dem FG die Notwendigkeit einer weiteren Sachaufklärung (Beweiserhebung) auch ohne entsprechenden Antrag hätte aufdrängen müssen, welche (entscheidungserheblichen) Tatsachen sich bei einer weiteren Sachaufklärung voraussichtlich ergeben hätten, inwiefern eine weitere Aufklärung des Sachverhalts auf der Grundlage des --ggf. auch unrichtigen-- materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können und warum ein fachkundig vertretener Kläger nicht von sich aus entsprechende Anträge gestellt hat (vgl. § 295 der Zivilprozessordnung --ZPO-- i.V.m. § 155 FGO; BFH-Beschlüsse vom 25. Juni 2002 X B 199/01, BFH/NV 2002, 1332; vom 13. Dezember 2001 II B 46/00, BFH/NV 2002, 654; vom 19. Januar 2006 VIII B 84/05, BFH/NV 2006, 803).

6 d) Für die schlüssige Rüge einer Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes; § 96 Abs. 2 FGO) muss der Beschwerdeführer substantiiert darlegen, zu welchen Sach- und Rechtsfragen er sich vor dem FG nicht äußern konnte oder welches Vorbringen des Beschwerdeführers das FG bei seiner Entscheidung nicht zur Kenntnis genommen oder nicht in Erwägung gezogen hat. Bezieht sich --wie im Streitfall-- der gerügte Verstoß nur auf einzelne Feststellungen, ist zusätzlich substantiiert darzulegen, wozu sich der Beschwerdeführer nicht hat äußern können, was er bei ausreichender Gewährung des rechtlichen Gehörs noch zusätzlich vorgetragen hätte und dass bei Berücksichtigung des übergangenen Vorbringens eine andere Entscheidung in der Sache möglich gewesen wäre --sog. Beruhen-- (z.B. BFH-Beschluss vom 5. August 2004 II B 159/02, BFH/NV 2004, 1665). Der Anspruch eines Beteiligten auf rechtliches Gehör wird auch durch eine Überraschungsentscheidung verletzt. Eine solche liegt nur vor, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Auffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste. Das Gebot, rechtliches Gehör zu gewähren, verpflichtet das Gericht andererseits aber nicht, den Beteiligten die für die Entscheidung maßgeblichen Gesichtspunkte anzudeuten und sie mit ihnen umfassend zu erörtern (z.B. BFH-Beschlüsse vom 17. März 2008 IX B 258/07, BFH/NV 2008, 1180; vom 1. Dezember 2011 I B 80/11, BFH/NV 2012, 954). Dass die Voraussetzungen einer Überraschungsentscheidung vorliegen, muss vom Beschwerdeführer schlüssig dargelegt werden.

7 2. Diesen Darlegungsanforderungen genügen die vom Kläger zu den diversen Streitpunkten erhobenen Rügen nicht.

8 a) Divergenzrügen

Soweit der Kläger zu den Streitpunkten "Auslandsreise ...", "Anteilige Raumkosten für Büro", "Mercedes Sprinter LKW andere Verwendung", "Eigentumsübergang AfA Beginn ...str. ..." und "Generelle Kürzungen durch nicht beachtete Aufstellungen" rügt, das FG sei i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO von verschiedenen --im einzelnen bezeichneten-- Entscheidungen des BFH (Beschluss vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672; Urteile vom 4. Juni 2003 X R 49/01, BFHE 202, 320, BStBl II 2003, 751; vom 18. Dezember 2008 VI R 34/07, BFHE 224, 108, BStBl II 2009, 381; vom 20. Oktober 2011 IV R 35/08, BFH/NV 2012, 377) abgewichen, wird diese Abweichung lediglich mit wenigen Worten ("weicht von ... ab") pauschal behauptet, aber nicht durch die Herausarbeitung und Gegenüberstellung entscheidungstragender abstrakter Rechtssätze verdeutlicht. Ferner fehlen substantiierte Darlegungen zur Vergleichbarkeit der Sachverhalte.

9 b) Grundsätzliche Bedeutung

Soweit der Kläger sich auf den Revisionszulassungsgrund des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO beruft (S. 14 der Beschwerdeschrift), wird die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache nur behauptet, ohne auf die Klärungsbedürftigkeit der aufgeworfenen Rechtsfrage einzugehen. Der Kläger verkennt zudem, dass das FG im Streitpunkt "Mercedes Sprinter" keine Rechts- sondern eine Tatfrage entschieden hat. Das FG konnte sich keine Überzeugung davon verschaffen, dass der Fahrzeugerwerb durch die Vermietungstätigkeit veranlasst war. Allein aus diesem Grunde wurde die geltend gemachte Absetzung für Abnutzung (AfA) nicht anerkannt.

10 c) Sachaufklärungsrüge

In denjenigen Streitkomplexen, in denen der Kläger jeweils einen Verstoß gegen die richterliche Sachaufklärungspflicht rügt (Nr. 1 bis 10 der Aufzählung in der Beschwerdeschrift), wird in der Beschwerde unter anderem nicht erläutert, aus welchen konkreten Gründen sich dem FG weitere Ermittlungen aufdrängen mussten. Auch wird, von wenigen Ausnahmen (s. sogleich unten) abgesehen, nicht mitgeteilt, welche konkreten Sachaufklärungsmaßnahmen (z.B. Vernehmung bestimmter namentlich bezeichneter Zeugen, Beiziehung bestimmter Akten, Verlesung bestimmter Urkunden, jeweils zu bestimmten Beweisthemen) unterblieben sind. Schließlich wird nicht ausgeführt, weshalb der Kläger nicht von sich aus Anträge auf Beweiserhebungen gestellt oder er auf sonstige Weise eine Rüge angebracht hat. Aus dem insoweit maßgeblichen Sitzungsprotokoll (vgl. § 94 FGO i.V.m. § 160 Abs. 4, § 164 ZPO) ergibt sich nicht, dass von Seiten des Klägers, der als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater über die erforderliche Sachkunde verfügt, oder von Seiten der ebenfalls sachkundigen Prozessbevollmächtigten derartige Anträge im vorbereitenden Verfahren oder spätestens bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung gestellt oder unterbliebene Sachaufklärungsmaßnahmen gerügt worden sind.

11 Soweit der Kläger nunmehr in der Beschwerdeschrift einzelne Hinweise auf Beweismittel und Aufklärungsmöglichkeiten gibt (z.B. auf S. 7, 10, 15), muss er sich fragen lassen, weshalb er dies nicht bereits im

erstinstanzlichen Verfahren getan hat. Der Kläger hatte, da der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) Klageabweisung aus tatsächlichen Gründen (fehlende Nachweise zur betrieblichen Veranlassung und zum Abfluss der Aufwendung) beantragt und das FG ihn wiederholt vorterminlich unter Fristsetzung aufgefordert hatte, Vorgänge zu erläutern, Unterlagen vorzulegen und Nachweise beizubringen, allen Anlass, von sich aus umfassend mitzuwirken. Die Rüge des Klägers, das FG hätte ihn zu weiteren Spezifizierungen und Nachweisen anhalten müssen, geht daher fehl. Im Kern wendet sich der Kläger mit seinen Ausführungen gegen die Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG. Die Sachverhaltswürdigung und die Grundsätze der Beweiswürdigung sind revisionsrechtlich aber dem materiellen Recht und nicht dem Verfahrensrecht zuzuordnen. Deshalb sind sie der Prüfung des BFH im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde entzogen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 22. März 2011 X B 151/10, BFH/NV 2011, 1165, m.w.N.).

12 d) Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs

Die in diversen Streitpunkten geltend gemachten Gehörsverletzungen sind in der Beschwerdeschrift durchweg nicht schlüssig dargelegt worden.

13 aa) Im Komplex "Fahrtkosten" und "Fahrtkostenabzug wegen Mehrfachfahrten" lassen die vom Kläger geschilderten Vorgänge nicht den Schluss zu, dass dieser von der gänzlichen Nichtanerkennung einzelner Aufwandspositionen im Urteil überrascht worden sein könnte.

14 Da sich der gesamte Rechtsstreit im Wesentlichen um Tatfragen drehte, musste der fachkundige Kläger schon angesichts des Verhaltens des Prozessgegners (Klageabweisungsantrag wegen fehlender Nachweise) damit rechnen, dass das FG in einzelnen Streitpunkten die vorgetragenen Tatsachen und die vorliegenden Beweismittel zusammenfassend dahin würdigt, dass entweder der betriebliche/berufliche Veranlassungszusammenhang von geltend gemachten Aufwendungen oder deren Entstehung dem Grunde oder der Höhe nach nicht zu seiner Überzeugung feststehen. Dies gilt insbesondere auch für solche Aufwandspositionen, bei denen das FG vor dem Termin den Beteiligten den Vorschlag unterbreitet hatte, die Hälfte der geltend gemachten Fahrtkilometer als beruflich/betrieblich veranlasst anzuerkennen. Den Schreiben des Gerichts vom 6. September 2011 und 26. Oktober 2011 ist unmittelbar zu entnehmen, dass der Vorsitzende sowie der Berichterstatter in Anbetracht bis dahin fehlender Einzelnachweise einen Schätzungsvorschlag zum Zwecke einvernehmlicher Streitbeilegung gemacht hatten. Parallel wurde der Kläger unter Fristsetzung gemäß § 79b FGO aufgefordert, den Einzelnachweis in einer Vielzahl von Aufwandspositionen zu führen und substantiierten Sachvortrag zu halten. Während das FA dem Schätzungsvorschlag zustimmte, ging der Kläger hierauf nicht ein, sondern schickte sich an, den Beweis im Einzelnen anzutreten. Aus dem Verhalten des Gerichts konnte er somit nicht den Schluss ziehen, den Prozesserfolg noch vor dem Termin gewissermaßen zur Hälfte bereits errungen zu haben. Er musste vielmehr damit rechnen, dass der Vollsenat aufgrund mündlicher Verhandlung den Einzelnachweis von Aufwendungen nicht als geführt betrachtet und den begehrten Abzug insgesamt versagt.

15 bb) Besteht, wie vorliegend, zwischen den Prozessbeteiligten Streit darüber, ob ein Steuerpflichtiger eine Vermietungsabsicht hatte, dann muss ein gewissenhafter Prozessbeteiligter damit rechnen, dass das Gericht aufgrund der von ihm vorgenommenen Tatsachen- und Beweiswürdigung das Vorliegen dieser Absicht nicht feststellt, positiv feststellt oder --vom Beteiligtenvorbringen abweichende-- Feststellungen zum zeitlichen Beginn der Absicht trifft. Somit lässt sich dem Vorbringen des Klägers nicht entnehmen, dass das FG im Streitpunkt "Vermietung und Verpachtung erst ab 2002" eine Entscheidung getroffen hat, mit der niemand rechnen konnte. Nichts anderes gilt im Streitfall für die Feststellungen des Gerichts zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ("Eigentumsübergang AfA Beginn ...str. ..."). Angesichts des Umstands, dass zwischen den Beteiligten über die Vermietungseinkünfte dem Grunde und der Höhe nach in einer Vielzahl von Einzelpunkten in tatsächlicher Hinsicht Streit bestand, musste der Kläger auch bei den anzusetzenden AfA-Beträgen mit einer von der eigenen Auffassung abweichenden Würdigung rechnen. Im Wesentlichen wendet sich der Kläger dagegen, dass das FG aus dem Kaufvertrag vom 22. Mai 2002 und dem Darlehensvertrag vom 18. Dezember 2002 seines Erachtens falsche Schlussfolgerungen im Hinblick auf den Übergabezeitpunkt gezogen hat. Das hat aber mit der gerügten Verletzung von Verfahrensvorschriften nichts zu tun.

16 cc) Die "Rechnungen Seminare" hat das FG nicht, wie vom Kläger behauptet, ignoriert. Das Gericht hat diese Beweismittel sehr wohl berücksichtigt, allerdings nicht in der vom Kläger gewünschten Weise. Die tatrichterliche Beweiswürdigung kann, wie bereits ausgeführt, mit Verfahrensrügen jedoch grundsätzlich nicht angegriffen werden. Auch im Übrigen ist aus dem Vortrag in der Beschwerdeschrift nicht erkennbar, dass sich der Kläger zu diesem Streitpunkt nicht ausreichend äußern konnte. Mit Schreiben vom 26. Oktober 2011 war dieser gemäß § 79b FGO

aufgefordert worden, den beruflichen/betrieblichen Zusammenhang darzulegen sowie die entsprechenden Nachweise zu führen und den Nachweis der Zahlung zu erbringen.

17 Ferner fehlt die substantiierte Darlegung, was bei ausreichender Gewährung rechtlichen Gehörs noch vorgetragen worden wäre und wie sich dieser zusätzliche Vortrag auf das Entscheidungsergebnis ausgewirkt haben würde.

18 dd) Auch in den Streitpunkten "Auslandsreise ..." und "Mercedes Sprinter" war der Kläger mit dem eben erwähnten Gerichtsschreiben ausdrücklich zum Sachvortrag aufgefordert worden. Äußerungsmöglichkeiten haben demnach bestanden. Dass daraufhin abgegebene Erklärungen zum Sachverhalt vom Gericht als unsubstantiiert oder sonst unzureichend qualifiziert wurden, zeigt erstens, dass das Vorbringen zur Kenntnis genommen und in Erwägung gezogen wurde. Zweitens geht daraus hervor, dass allein der Bereich der Tatsachen- und Beweiswürdigung und nicht das Verfahrensrecht berührt ist.

19 ee) Bei den Streitpunkten "Generelle Kürzungen durch nicht beachtete Aufstellungen" und "Fahrtkostenabzug wegen Mehrfachfahrten" ergibt sich aus dem eigenen Vorbringen des Klägers, dass die fraglichen Unterlagen dem Gericht vorlagen. Grundsätzlich ist aber davon auszugehen, dass das Gericht das von ihm entgegengenommene Vorbringen eines Beteiligten auch zur Kenntnis genommen und in Erwägung gezogen hat. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör ist nur dann festzustellen, wenn sich aus den besonderen Umständen des einzelnen Falles deutlich ergibt, dass das Gericht Vorbringen entweder überhaupt nicht zur Kenntnis genommen oder doch bei seiner Entscheidung ersichtlich nicht in Erwägung gezogen hat (vgl. BFH-Beschluss vom 26. März 2007 II S 1/07, BFH/NV 2007, 1094). Solche besonderen Umstände werden in der Beschwerdeschrift nicht genannt. Im Kern rügt der Kläger auch hier, dass die Aufstellungen und einzelne Urkunden fehlerhaft gedeutet wurden. Ein solcher Fehler in der Tatsachen- und Beweiswürdigung ist aber materiell-rechtlicher Natur und kann mit der Verfahrensrüge nicht geltend gemacht werden.

20 ff) Dass "Fahrten vom Wohnsitz zur Baustelle" unberücksichtigt geblieben sein sollen, wird in der Beschwerdeschrift nur pauschal behauptet. Es hätte angesichts der diversen streitigen Fahrtkostenpositionen konkret dargelegt werden müssen, in welchen Schriftsätzen welche Einzeltatsachen dargelegt wurden. Nur ein solcher Vortrag erlaubt die Prüfung, ob ein bestimmtes Tatsachenvorbringen vom FG möglicherweise übergangen wurde.

21 3. "Kostenentscheidung/Kausalzusammenhang"

a) Nach § 145 FGO ist die Anfechtung der Entscheidung über die Kosten unzulässig, wenn nicht gegen die Entscheidung in der Hauptsache ein Rechtsmittel eingelegt wird. Aus dieser Vorschrift folgt, dass die Revision wegen der grundsätzlichen Bedeutung einer Rechtsfrage, die sich nur im Hinblick auf die Kostenentscheidung stellt, oder eines der sonstigen Zulassungsgründe des § 115 Abs. 2 FGO, der allein die Kostenentscheidung betrifft, nicht zuzulassen ist (BFH-Beschlüsse vom 18. März 1994 III B 543/90, BFHE 173, 506, BStBl II 1994, 473; vom 24. Oktober 1995 III B 169/95, BFH/NV 1996, 430, m.w.N.). Die Rüge einer fehlerhaften Kostenentscheidung kann damit nicht zur Zulassung der Revision führen, wenn der Nichtzulassungsbeschwerde in der Hauptsache der Erfolg zu versagen ist oder in Bezug auf die Hauptsache gar keine Zulassungsgründe i.S. des § 115 Abs. 2 FGO geltend gemacht werden (BFH-Beschluss vom 28. Februar 2012 III B 55/10, BFH/NV 2012, 972, m.w.N.).

b) Nach diesen Grundsätzen ist die Nichtzulassungsbeschwerde unzulässig, soweit der Kläger sich gegen die vom FG getroffene Kostenentscheidung wendet. Das FG hat dem Kläger, auch soweit er obsiegt hat, die Kosten gemäß § 137 Satz 1 FGO auferlegt. Da im Hinblick auf die Hauptsacheentscheidung eine Revisionszulassung nach den unter Ziffer 2. der Gründe dieses Beschlusses gemachten Ausführungen nicht in Betracht kommt, kann die Rüge, das FG habe § 137 FGO unzutreffend angewandt, der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Abgesehen davon werden im Hinblick auf die Kostenentscheidung in der Beschwerdeschrift keine Revisionszulassungsgründe genannt. Dort wird allein die --vermeintliche-- Unrichtigkeit der Kostenentscheidung dargetan. Die Nichtzulassungsbeschwerde dient aber nicht dazu, allgemein die Richtigkeit finanzgerichtlicher Entscheidungen zu gewährleisten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de