Beschluss vom 02. Juli 2019, VIII B 99/18

Revisionszulassung wegen eines vermeintlich schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehlers bei kumulativer Begründung des FG

ECLI:DE:BFH:2019:B.020719.VIIIB99.18.0

BFH VIII. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, AO § 181 Abs 5

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 15. Mai 2018, Az: 1 K 1849/15

Leitsätze

NV: Hat das FG sein Urteil zu einer bestimmten Frage kumulativ auf mehrere die Entscheidung jeweils allein tragende Begründungen gestützt, kommt eine Zulassung der Revision wegen eines vermeintlich schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehlers des FG von vornherein nicht in Betracht, wenn sich dieser Fehler nur auf einen der Begründungsstränge auswirkt und das FG-Urteil aus diesem Grund in einem Revisionsverfahren nicht korrigierbar wäre.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 16.05.2018 - 1 K 1849/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Gründe

1 Die Beschwerde ist teilweise unzulässig, teilweise unbegründet und daher insgesamt als unbegründet zurückzuweisen.

2 1. Eine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kommt nicht in Betracht, da der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) die Voraussetzungen dieses Zulassungsgrundes nicht den Anforderungen gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügend darlegt.

3 a) Grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO kommt einer Rechtssache zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt, d.h. wenn die Beantwortung der Rechtsfrage aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit oder der Rechtsentwicklung dem allgemeinen Interesse dient. Wird eine Nichtzulassungsbeschwerde auf die grundsätzliche Bedeutung einer Rechtsfrage gestützt, so setzt die nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO erforderliche Darlegung des Revisionsgrundes schlüssige Ausführungen dazu voraus, dass die angefochtene Entscheidung auf einer abstrakten Rechtsfrage beruht, deren Klärung das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt und die klärungsbedürftig sowie im Streitfall klärungsfähig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschlüsse vom 31.01.2019 - VIII B 41/18, BFH/NV 2019, 702, Rz 3; vom 14.02.2017 - VIII B 43/16, BFH/NV 2017, 729, Rz 8). Dafür ist erforderlich, dass der Beschwerdeführer diese Rechtsfrage hinreichend konkretisiert (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 24.06.2014 - X B 216/13, BFH/NV 2014, 1888, Rz 12; vom 08.06.2018 - X B 112/17, BFH/NV 2018, 1086, Rz 7).

4 b) Nach diesem Maßstab legt der Kläger in der Beschwerdebegründung keine abstrakte Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar. Er erläutert, warum aus seiner Sicht der Bescheid über die gesonderte Feststellung der Steuerpflicht von Zinsen aus seiner Kapitallebensversicherung vom 03.05.2016 nach Ablauf der

Feststellungsfrist vom Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) nicht mehr gemäß § 181 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) erlassen werden durfte. Es sei mit dem Gesetzeszweck unvereinbar, wenn die Steuerpflicht der Zinsen aus einer Lebensversicherung noch zu jedem späteren Zeitpunkt festgestellt werden könne, zu dem noch Zinsen ausgezahlt würden. Mit diesem Vorbringen formuliert der Kläger aber keine konkrete abstrakte Rechtsfrage, sondern rügt im Stile einer Revisionsbegründung die aus seiner Sicht fehlerhafte Rechtsanwendung des Finanzgerichts (FG) im Streitfall.

5 2. Die Voraussetzungen des weiterhin geltend gemachten Zulassungsgrundes gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO sind nicht erfüllt.

6 a) Der Kläger stützt sich darauf, dass dem FG schwerwiegende Rechtsanwendungsfehler unterlaufen seien. Zwar kann gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO die Revision u.a. auch dann zuzulassen sein, wenn dem FG ein so schwerwiegender Rechtsfehler unterläuft, dass eine greifbar gesetzeswidrige oder willkürliche Entscheidung vorliegt, deren Fortbestehen das Vertrauen in die Rechtsprechung beschädigen würde und einer Korrektur durch das Revisionsgericht bedarf. Ein solcher Rechtsfehler des FG ist im Streitfall aber nicht erkennbar.

7 aa) Greifbare Gesetzwidrigkeit ist anzunehmen, wenn das FG eine offensichtlich einschlägige entscheidungserhebliche Vorschrift übersehen hat oder sein Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt bzw. auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Eine Entscheidung ist (objektiv) willkürlich, wenn die fehlerhafte Rechtsanwendung bei verständiger Würdigung nicht mehr verständlich ist und sich daher der Schluss aufdrängt, dass sie auf sachfremden Erwägungen beruht. Von Willkür kann dagegen nicht gesprochen werden, wenn das Gericht sich mit der Rechtslage eingehend auseinandergesetzt hat und seine Auffassung nicht jedes sachlichen Grundes entbehrt. Unterhalb dieser Schwelle liegende, auch erhebliche Rechtsfehler reichen nicht aus, um eine greifbare Gesetzwidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung anzunehmen (s. zum Ganzen BFH-Beschlüsse vom 09.02.2017 - VI B 58/16, BFH/NV 2017, 763, Rz 4 bis 6; vom 12.06.2018 - VIII B 154/17, BFH/NV 2018, 945, Rz 18).

8 Der Kläger sieht einen solchen schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehler des FG darin, dass es den Erlass des Bescheids vom 03.05.2016 über die gesonderte Feststellung der Steuerpflicht von Zinsen aus seiner Kapitallebensversicherung gemäß § 181 Abs. 5 AO als rechtmäßig angesehen hat. Der Erlass des Bescheids wäre aus Sicht des Klägers nur rechtmäßig, wenn zusätzlich die Voraussetzungen einer Änderungsvorschrift (Hinweis des Klägers auf die BFH-Entscheidungen vom 31.10.2000 - VIII R 14/00, BFHE 193, 392, BStBl II 2001, 156; vom 02.03.2011 - IX B 88/10, BFH/NV 2011, 1295) erfüllt wären. Dies habe das FG übersehen.

9 bb) Dem Vorbringen des Klägers ist jedoch nicht zu folgen.

10 Die vom Kläger angeführte Rechtsprechung bezieht sich auf die Fallkonstellation, dass ein gesonderter (und ggf. einheitlicher) Feststellungsbescheid nach Ablauf der Feststellungsfrist zu Lasten des Feststellungsbeteiligten aufgehoben oder geändert wird (BFH-Urteil in BFHE 193, 392, BStBl II 2001, 156, Rz 15 bis 17). Im Streitfall hat das FA hingegen den zunächst ergangenen gesonderten Feststellungsbescheid vom 08.05.2015 aufgehoben und --nach Ablauf der Feststellungsfrist-- am 03.05.2016 einen neuen gesonderten Feststellungsbescheid zur Steuerpflicht der Zinsen erlassen. Für den Erlass dieses zweiten gesonderten Feststellungsbescheids nach Ablauf der Feststellungsfrist ist nach der Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 193, 392, BStBl II 2001, 156, Rz 17) neben § 181 Abs. 5 AO eine abgabenrechtliche Änderungsvorschrift nicht erforderlich. Ein schwerwiegender Rechtsanwendungsfehler des FG ist auf dieser Grundlage nicht erkennbar. Das FG hat die Befugnis des FA zum Erlass des angefochtenen gesonderten Feststellungsbescheids vom 03.05.2016 anhand der Voraussetzungen des § 181 Abs. 5 AO geprüft und diese als gegeben angesehen. So hat es bejaht, dass die reguläre Festsetzungsfrist zur Einkommensteuer für das Streitjahr 2011 bei Erlass des angefochtenen zweiten Feststellungsbescheids noch nicht abgelaufen war. Zudem war aus Sicht des FG im angefochtenen Feststellungsbescheid der Hinweispflicht gemäß § 181 Abs. 5 Satz 2 AO genügt worden. Selbst wenn dem FG bei dieser Würdigung ein Rechtsfehler unterlaufen sein sollte --was der Senat nicht im Einzelnen zu prüfen braucht--, ist sein Urteil hinsichtlich dieser Frage weder greifbar gesetzeswidrig noch ist es willkürlich.

11 cc) Der Kläger macht als weiteren schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehler geltend, das FG habe die Regelung in § 29 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der im Jahr 2011 anzuwendenden Fassung (EStDV) gegen deren Wortlaut ausgelegt und hieraus auf eine von ihm im Jahr 2011 verletzte Anzeigepflicht (bei Tilgung des Policendarlehens) geschlossen. Anknüpfend daran habe es rechtsfehlerhaft angenommen, dass für die Feststellungsverjährung eine Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO bestanden, die reguläre

Feststellungsfrist erst mit Ablauf des Jahres 2014 begonnen habe und der angefochtene zweite gesonderte Feststellungsbescheid vom 03.05.2016 vor Ablauf der Feststellungsfrist erlassen worden sei.

12 Dem Kläger ist zwar darin zuzustimmen, dass dem FG insoweit ein Rechtsanwendungsfehler unterlaufen sein kann. Es hat § 29 Satz 4 EStDV eine Anzeigepflicht des Klägers auch für den Fall entnommen, dass dieser --nach der unzweifelhaft anzeigepflichtigen Sicherungsabtretung-- die Versicherungsansprüche auch zur Tilgung des Policendarlehens einsetzt. Das Gesetz sieht eine solche Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen bei Verwendung der Versicherungsansprüche zur Darlehenstilgung indes nicht vor.

13 Gleichwohl ist die Revision nicht zuzulassen. Das FG hat sein Ergebnis, dass der angefochtene zweite Feststellungsbescheid vom 03.05.2016 erlassen werden konnte, kumulativ begründet. Es stützt sich einerseits auf § 181 Abs. 5 AO, der den Erlass des Bescheids nach Ablauf der Feststellungsfrist ermöglicht und andererseits --aufgrund einer Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO-- auf eine bei Erlass des Bescheids noch nicht abgelaufene Feststellungsfrist. Jeder dieser Begründungsstränge vermag die Würdigung des FG selbständig zu tragen. Selbst wenn dem FG innerhalb des zweiten Begründungsstranges ein (schwerwiegender) Rechtsanwendungsfehler unterlaufen sein sollte, wäre dieser Fehler wegen der kumulativen Begründung in der Revision nicht durch eine Aufhebung der Vorentscheidung korrigierbar. Letzteres ist für die Zulassung der Revision jedoch erforderlich (s. z.B. BFH-Beschluss vom 26.09.2017 - XI B 65/17, BFH/NV 2018, 240, Rz 28; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 115 Rz 246).

14 b) Der Kläger sieht ferner eine Divergenz des FG-Urteils gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO von den BFH-Entscheidungen in BFHE 193, 392, BStBl II 2001, 156 und in BFH/NV 2011, 1295, weil das FG den Erlass des zweiten Feststellungsbescheids vom 03.05.2016 gemäß § 181 Abs. 5 AO als rechtmäßig erachtet habe, ohne dass hierfür zugleich die Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift erfüllt sein mussten (s. unter 2.a bb). Die gerügte Divergenz liegt indes nicht vor.

15 Nach dem BFH-Urteil in BFHE 193, 392, BStBl II 2001, 156 und dem BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 1295 muss auch eine Änderungsvorschrift tatbestandlich erfüllt sein, wenn ein gesonderter (und ggf. einheitlicher) Feststellungsbescheid nach Ablauf der regulären Feststellungsfrist zu Lasten des Feststellungsbeteiligten aufgehoben oder geändert wird, und dies auf § 181 Abs. 5 AO gestützt wird. Von diesem abstrakten Rechtssatz weicht das FG im Streitfall nicht ab. Es stellt für die hier entscheidungserhebliche Konstellation des Erlasses eines (zweiten) gesonderten Feststellungsbescheids nach Aufhebung des zuvor ergangenen Feststellungsbescheids und einer bei Erlass des zweiten Feststellungsbescheids abgelaufenen Feststellungsfrist tragend darauf ab, ob die Voraussetzungen gemäß § 181 Abs. 5 AO erfüllt sind. Für diese verfahrensrechtliche Situation verlangen auch die vom Kläger angeführten vermeintlichen Divergenzentscheidungen nicht, dass neben den Voraussetzungen des § 181 Abs. 5 AO zusätzlich die Voraussetzungen einer Änderungsvorschrift erfüllt sein müssen.

16 3. Die Revision ist auch nicht unter dem Gesichtspunkt des geltend gemachten Verstoßes des FG gegen das Gebot des fairen Verfahrens (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes --GG--) zuzulassen. Der Kläger sieht ein unfaires Verhalten des FG darin, dass dieses ihm als ... in den Gründen der Vorentscheidung in ehrverletzender Weise eine Steuerstraftat unterstellt habe.

17 a) Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) leitet in ständiger Rechtsprechung aus Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. dem Rechtsstaatsprinzip und dem Gebot effektiven Rechtsschutzes zwar den Anspruch auf ein faires Verfahren als "allgemeines Prozessgrundrecht" ab (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 06.04.1998 - 1 BvR 2194/97, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1998, 2044, und vom 18.07.2013 - 1 BvR 1623/11, NJW 2014, 205). Danach muss der Richter das Verfahren so gestalten, wie die Parteien bzw. Beteiligten es von ihm erwarten dürfen. Er darf sich nicht widersprüchlich verhalten, insbesondere darf er aus eigenen oder ihm zuzurechnenden Fehlern oder Versäumnissen keine Verfahrensnachteile für die Beteiligten ableiten und ist allgemein zur Rücksichtnahme gegenüber den Verfahrensbeteiligten in ihrer konkreten Situation verpflichtet. Das Gericht hat danach z.B. im Fall einer glaubhaften Einlassung eines Beteiligten bei seiner Überzeugungsbildung in Rechnung zu stellen, dass es ihm aus Gründen, die in der Sphäre einer Behörde liegen, auf deren Tätigkeit er keinen Einfluss hat, unmöglich ist, eine Tatsache glaubhaft zu machen, die ohne das behördliche Versagen unschwer aufzuklären wäre (BFH-Beschlüsse vom 16.03.2016 - X B 202/15, BFH/NV 2016, 1050, Rz 16; vom 05.02.2014 - X B 138/13, BFH/NV 2014, 720, Rz 25).

18 b) Eine Zulassung der Revision aufgrund des geltend gemachten Verfahrensfehlers kommt nicht in Betracht. Der Kläger macht zum einen keinen Fehler des FG geltend, der die Verfahrensführung und -gestaltung des FG betrifft. Ob der Anspruch auf ein faires Verfahren über solche Fehler des FG hinaus auch eine Abwehr "ehrverletzender Äußerungen" in der Begründung einer gerichtlichen Entscheidung umfasst --wie der Kläger meint--, ist nicht zu

entscheiden. Denn der vom Kläger erhobene Vorwurf, das FG habe ihm als ... eine Steuerstraftat unterstellt und hieraus nachteilige Schlussfolgerungen gezogen, trifft sachlich nicht zu. Das FG hat in der Vorentscheidung weder eine vorsätzliche noch leichtfertige Verletzung der --von ihm unzutreffend bejahten-- Anzeigepflicht gemäß § 29 EStDV durch den Kläger angenommen noch ist es von einer gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. §§ 169 Abs. 2 Satz 2, 370, 378 AO verlängerten Feststellungsfrist ausgegangen. Der angefochtene Feststellungsbescheid vom 03.05.2016 konnte bei Annahme einer mit Ablauf des Jahres 2011 beginnenden dreijährigen Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO aus Sicht des FG noch innerhalb der regulären, mit Ablauf des Jahres 2018 endenden, vierjährigen Feststellungsfrist (vgl. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) ergehen. Danach besteht bereits kein Anhaltspunkt, dass das FG dem Kläger in der Vorentscheidung eine vorsätzliche Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung unterstellt haben könnte.

19 4. Der Senat sieht gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO von einer Darstellung des Tatbestands und einer weiteren Begründung ab.

20 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de