Beschluss vom 23. Oktober 2019, IX B 20/19

Nichtzulassungsbeschwerde: Divergenz, Verfahrensmangel

ECLI:DE:BFH:2019:B.231019.IXB20.19.0

BFH IX. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 76 Abs 1 S 1, AO § 175 Abs 1 Nr 1

vorgehend FG Münster, 23. Januar 2019, Az: 1 K 2201/16 E

Leitsätze

1. NV: Eine Abweichung von der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum sog. Verböserungshinweis (§ 367 Abs. 2 Satz 2 AO) liegt nicht vor, wenn das FG eine Verböserung deshalb ablehnt, weil der angefochtene Verwaltungsakt durch die Einspruchsentscheidung nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen geändert wird .

2. NV: Das FG hat seine Pflicht zur vollständigen Berücksichtigung des Streitstoffs (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) nicht verletzt, wenn es den aus dem Akteninhalt folgenden Sachverhalt würdigt, aber zu einer anderen rechtlichen Schlussfolgerung kommt als die Kläger .

Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 24.01.2019 - 1 K 2201/16 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Gründe

1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg.

2 Die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sind nicht gegeben. Die Revision ist weder zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO, dazu unter 1.) noch wegen eines Verfahrensmangels, auf dem die Entscheidung beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO, dazu unter 2.), zuzulassen.

3 1. Eine Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (Divergenz, § 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO) scheidet aus.

4 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 (vgl. u.a. BFH-Beschluss vom 08.05.2013 - III B 140/12, BFH/NV 2013, 1248, Rz 8).

5 b) Der Senat vermag eine Abweichung von der (höchstrichterlichen) Rechtsprechung zum sog. Verböserungshinweis i.S. des § 367 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) nicht zu erkennen. Der Verböserungshinweis setzt nach dem Wortlaut des Gesetzes eine Änderung des Verwaltungsaktes "zum Nachteil des Einspruchsführers" voraus. Mit dem Verböserungshinweis soll der Einspruchsführer Gelegenheit erhalten, den Einspruch zurückzunehmen und dadurch die Verböserung abzuwenden. Diesem Zweck entsprechend greift § 367 Abs. 2 Satz 2 AO (nur) dann nicht ein, wenn eine Entscheidung zum Nachteil des Steuerpflichtigen (erhöhte Steuerfestsetzung) ungeachtet der Rücknahme

seines Einspruchs möglich ist, wenn sich also die Verböserung durch Einspruchsrücknahme nicht vermeiden lässt (BFH-Urteile vom 22.03.2006 - XI R 24/05, BFHE 212, 18, BStBl II 2006, 576; vom 25.02.2009 - IX R 24/08, BFHE 224, 390, BStBl II 2009, 587). Danach setzt etwa die Verböserung eines Steuerbescheids, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht, durch Erlass einer Einspruchsentscheidung ebenfalls einen Verböserungshinweis voraus, wenn die Festsetzungsfrist lediglich durch den Einspruch gemäß § 171 Abs. 3a AO in ihrem Ablauf gehemmt ist; denn durch die Rücknahme des Einspruchs würde diese Ablaufhemmung enden und damit nach § 164 Abs. 4 Satz 1 AO der Vorbehalt der Nachprüfung entfallen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 224, 390, BStBl II 2009, 587).

6 Im Streitfall ist der angefochtene Verwaltungsakt nicht zum Nachteil der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) geändert worden. Während die Einkommensteuer 2007 mit der Einspruchsentscheidung vom 24.06.2016 auf 546.568 € festgesetzt wurde, ergab sich aus dem angefochtenen Bescheid vom 04.11.2011 (Einkommensteuer: 561.562 €) --ebenso wie aus den an dessen Stelle getretenen Bescheiden vom 24.02.2012 (Einkommensteuer: 561.342 €) und vom 16.01.2015 (Einkommensteuer: 546.684 €), die gemäß § 365 Abs. 3 AO zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurden-- eine höhere Einkommensteuer. Die Einkommensteuerfestsetzung ist damit nicht zum Nachteil, sondern zum Vorteil der Kläger geändert worden. Ob sich aus dem Einkommensteuerbescheid vom 24.02.2012 --isoliert betrachtet-- eine Verböserung ergibt, kann dahinstehen.

7 Entgegen der Ansicht der Kläger kommt es --auch unter Heranziehung der o.g. Entscheidungen-- nicht darauf an, ob der Einspruchsführer "durch Rücknahme des Einspruchs ein günstigeres Ergebnis erreichen kann als durch die Einspruchsentscheidung festgeschrieben". Vielmehr greift § 367 Abs. 2 Satz 2 AO dann, wenn sich die Verböserung --eine im Vergleich zur angefochtenen Steuerfestsetzung nachteilige Änderung durch die Einspruchsentscheidung-- durch Einspruchsrücknahme vermeiden lässt (Grundsatz), aber dann nicht, wenn sich die Verböserung durch Einspruchsrücknahme nicht vermeiden lässt (Ausnahme). Dementsprechend muss der Verböserungshinweis klar zum Ausdruck bringen, dass die Einspruchsentscheidung zu einem ungünstigeren Ergebnis führen kann als der angefochtene Bescheid (s. Finanzgericht --FG-- Düsseldorf, Urteil vom 19.07.1978 - IX 15/78 L, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1979, 110; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 367 AO Rz 28). Die Verböserung setzt voraus, dass die mit der Einspruchsentscheidung festgesetzte Steuer die mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzte Steuer übersteigt, nicht dass letztere --bei Rücknahme des Einspruchs-- noch gemindert werden kann.

8 Demnach berufen sich die Kläger zu Unrecht darauf, dass sie durch eine Einspruchsrücknahme hätten verhindern können, dass vormals einheitlich und gesondert festgestellte Einkünfte des Klägers aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nunmehr als "originäre" Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften erfasst werden; denn dann wäre nach Ansicht der Kläger weder die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO noch der Grundsatz der Gesamtaufrollung (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO) zur Anwendung gelangt. Dem ist allerdings entgegen zu halten, dass die Folgen aus dem geänderten Feststellungsbescheid für die ... & Co. KG (Grundlagenbescheid) gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zwingend in der Einkommensteuerfestsetzung der Kläger (Folgebescheid) zu ziehen waren und dabei die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 10 AO zur Anwendung gelangte. Dazu gehörte auch die "Umqualifizierung" vormals gesondert und einheitlich festgestellter Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften in "originäre" Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften. Ist ein Grundlagenbescheid (bzw. eine darin enthaltene Feststellung) nämlich ersatzlos aufgehoben worden, so kann das für den Folgebescheid zuständige Finanzamt den Sachverhalt, der bisher Gegenstand des Grundlagenbescheids (bzw. der Feststellung) war, in eigener Zuständigkeit ermitteln und steuerrechtlich beurteilen, um aufgrund dessen den Folgebescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern (Senatsurteil vom 25.06.1991 - IX R 57/88, BFHE 164, 502, BStBl II 1991, 821). Ob daneben auch § 174 AO eine Änderung erlaubt hätte, kann dahinstehen.

9 Soweit sich die Kläger auf das BFH-Urteil in BFHE 212, 18, BStBl II 2006, 576 berufen, folgt daraus im Wesentlichen, dass bei einem Feststellungsbescheid zur Beurteilung einer Verböserung i.S. des § 367 Abs. 2 Satz 2 AO auf den Gewinnanteil des Einspruchsführers (Mitunternehmers) und nicht darauf abzustellen ist, ob die festgestellten Besteuerungsgrundlagen insgesamt herabgesetzt worden sind. Dies hat für den Streitfall (Anfechtung des Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters) keine Bedeutung.

10 Ebenso wenig besteht eine Divergenz zum Urteil des FG München vom 18.04.1989 - 12 K 12187/84 (EFG 1989, 443), das einen Verböserungshinweis auch dann verlangt, wenn die Voraussetzungen für eine Änderung des Steuerbescheids nach den Änderungsvorschriften der AO vorliegen. Diese Konstellation ist im Streitfall nicht einschlägig. Zum einen fehlt es --wie ausgeführt-- an der von § 367 Abs. 2 Satz 2 AO vorausgesetzten Verböserung. Zum anderen stand im o.g. Urteilssachverhalt keine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO im Streit (vgl. dazu

aber FG Berlin, Urteil vom 06.07.1984 - III 107/84, EFG 1985, 273, das einen Verböserungshinweis für entbehrlich hält).

11 c) Ebenso wenig besteht eine Divergenz zu der von den Klägern angeführten Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs --BGH-- (Urteile vom 12.12.1983 - II ZR 14/83, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1984, 1037; vom 17.12.1986 - VIII ZR 279/85, NJW 1987, 1072, und vom 05.12.2012 - VIII ZR 74/12, NJW 2013, 1299). Soweit sich die genannten Entscheidungen überhaupt zum Dolo-agit-Einwand (dolo agit qui petit quod statim redditurus est, vgl. dazu Erman/Böttcher, BGB, 15. Aufl., § 242 Rz 111) verhalten, ist eine Abweichung der angefochtenen FG-Entscheidung von den tragenden Rechtssätzen dieser Urteile ebenso wenig zu erkennen wie eine Relevanz dieses zivilrechtlichen Grundsatzes für die steuerrechtliche Beurteilung privater Veräußerungsgeschäfte, insbesondere für die von den Klägern problematisierte Frage des Zu- und Abflusses (§ 11 Abs. 1 und 2 EStG). Im Übrigen hat der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) zu Recht darauf hingewiesen, dass sich aus den o.g. BGH-Urteilen keinerlei Rechtssätze zu der von den Klägern befürworteten Geltung des Dolo-Agit-Einwands im Dreipersonenverhältnis ("Drittrückgewähreinwand") ergeben.

12 2. Die gerügten Verfahrensmängel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) liegen ebenso wenig vor.

13 a) Das FG hat seine Pflicht zur vollständigen Berücksichtigung des Streitstoffs (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) nicht verletzt.

14 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 (ständige Rechtsprechung, zuletzt BFH-Beschluss vom 22.03.2017 - IX B 94/16, BFH/NV 2017, 913, Rz 9, m.w.N.).

15 bb) Nach diesen Maßstäben kommt ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten nicht in Betracht. Das FG hat den aus dem Akteninhalt folgenden Sachverhalt gewürdigt.

16 (1) Dies gilt auch im Hinblick auf die von den Klägern erhobene Rüge, dass in den Einkommensteuerbescheiden für 2007 vom 24.02.2012 und vom 16.01.2015 sowie in der Einspruchsentscheidung vom 24.06.2016 zu Unrecht gesondert und einheitlich festgestellte Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 759.035 € enthalten gewesen seien, obschon diese nach dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 14.07.2015, der Ausfluss des Klageverfahrens 1 K 3934/12 war, mit 0 € anzusetzen gewesen wären. Das FA hat in diesem Zusammenhang zu Recht darauf hingewiesen, dass zwar insgesamt ein --der Höhe nach zutreffender-- Gewinn des Klägers aus privaten Veräußerungsgeschäften von 791.744 € bei der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigt wurde, sich indes aus den Erläuterungen zu den Einkommensteuerbescheiden bzw. zur Einspruchsentscheidung nicht ergibt, inwieweit dieser Gesamtbetrag auf einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen beruht. Diese bescheidtechnische Handhabung durch die Finanzverwaltung ist aber verfahrensrechtlich nicht zu beanstanden und begründet auch keinen Verstoß des FG gegen den klaren Inhalt der Akten.

17 (2) Ebenso wenig liegt ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten im Hinblick auf den von den Klägern dargelegten Hintergrund der Zahlung an die X-Gesellschaft mit Sitz in der Republik Zypern in Höhe von 1,5 Mio. € vor. Das FG hat die von den Klägern angeführten Umstände (Verlangen des Käufers, den Kaufpreis zu erhöhen; Ausstellung einer Rechnung für "Beratungs-, Nachweis- und Vermittlungstätigkeiten"; Bestätigung des Käufers mit notariell beglaubigter Unterschrift) in seine Gesamtwürdigung einbezogen, ist allerdings aufgrund weiterer Umstände (keine Aufnahme der Zahlung in den notariellen Kaufvertrag; anderslautendes Vorbringen des Klägers in der Betriebsprüfung; Anschaffungskostenermittlung auf Erwerberseite; fehlende vertragliche Vereinbarungen zwischen dem Kläger und der X-Gesellschaft) zu einer anderen rechtlichen Schlussfolgerung gelangt als die Kläger, indem es weder eine Kaufpreisminderung noch Werbungskosten i.S. des § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG, sondern eine bloße Kaufpreisverwendung angenommen hat. Darin ist kein Verstoß gegen das Gesamtergebnis des Verfahrens zu erblicken.

18 b) Weiterhin hat die Rüge eines Verstoßes des FG gegen seine Pflicht zur Aufklärung des Sachverhalts keinen Erfolg.

19 aa) Wird die Verletzung der Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO gerügt, muss dargelegt werden,

weshalb sich auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG eine weitere Aufklärung des Sachverhalts hätte aufdrängen müssen. Dies erfordert nicht nur die genaue Angabe des Beweisthemas und der Beweismittel, die das Gericht nicht berücksichtigt hat. Geboten ist darüber hinaus die Darlegung, welches Ergebnis die unterlassene Beweisaufnahme nach Auffassung des Klägers erbracht hätte und wieso dieses Ergebnis zu einer anderen Entscheidung des FG hätte führen können (vgl. BFH-Beschluss vom 07.08.2018 - IX B 118/17, BFH/NV 2018, 1155, Rz 9; Gräber/ Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 116 Rz 48 f.; Hendricks, Die Unternehmensbesteuerung 2018, 416, 418).

20 bb) Diesen Anforderungen genügt das Vorbringen der Kläger nicht. Der pauschale Hinweis darauf, dass das FG ohne eigene Ermittlungen die Beurteilung des Bundeszentralamts für Steuern übernommen habe, wonach es sich bei der X-Gesellschaft um eine sog. Domizilgesellschaft handele, reicht nicht aus. Gleiches gilt für die Rüge, das FG habe keinerlei Feststellungen zu den --nach Ansicht der Kläger nicht vorliegenden-- Tatbestandsmerkmalen des § 160 AO bzw. zum Vorliegen eines sog. durchlaufenden Postens getroffen. Es fehlt an jeglicher Darlegung, welches Ergebnis die unterlassene Beweisaufnahme nach Auffassung der Kläger erbracht hätte und wieso dieses Ergebnis zu einer anderen Entscheidung des FG hätte führen können.

21 Vor diesem Hintergrund weist der Senat auch nur ergänzend darauf hin, dass die Ausführungen des FG zum Vorliegen einer Domizilgesellschaft und zu § 160 AO --entgegen der Ansicht der Kläger-- für seine Entscheidung nicht tragend waren (s. FG-Urteil, S. 24: "Einem Werbungskostenabzug würde zudem --*ohne dass es nach der Überzeugung des Senats entscheidend darauf ankommt*-- § 160 AO entgegenstehen ..."). Insofern fehlt es an der erforderlichen Erheblichkeit des behaupteten Verfahrensmangels (dazu Gräber/ Ratschow, a.a.O., § 115 Rz 303).

22 cc) Im Übrigen hatten die rechtskundig vertretenen Kläger in der mündlichen Verhandlung hinreichend Gelegenheit, sich zu der aus ihrer Sicht erforderlichen weiteren Sachaufklärung zu äußern. Den Klägern ist es möglich gewesen, zum Nachweis der von ihnen behaupteten Tatsachen zu den Hintergründen der Zahlung über 1,5 Mio. € Beweisanträge zu stellen. Von diesem prozessualen Recht haben die Kläger indes ausweislich des insoweit maßgeblichen Sitzungsprotokolls (§ 94 FGO i.V.m. § 160 Abs. 4, § 164 der Zivilprozessordnung --ZPO--) keinen Gebrauch gemacht, sondern weiter zur Sache verhandelt und insbesondere einen Klageantrag gestellt. Sie haben damit rügelos zur Sache verhandelt und ihr Rügerecht verloren (§ 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO; vgl. BFH-Beschlüsse vom 23.10.2015 - IX B 92/15, BFH/NV 2016, 217, Rz 4; vom 20.10.2016 - VI R 27/15, BFHE 255, 529, BStBl II 2018, 441, Rz 28, und vom 14.11.2017 - IX B 78/17, BFH/NV 2018, 217, Rz 6). Dass sich dem FG (weitere) konkrete Ermittlungsmaßnahmen hätten aufdrängen müssen (was die Beachtung der Sachaufklärungspflicht unverzichtbar machen würde; vgl. BFH-Beschlüsse vom 17.03.2010 - X B 95/09, BFH/NV 2010, 1827; vom 28.02.2018 - V B 145/16, BFH/NV 2018, 636; Gräber/Ratschow, a.a.O., § 115 Rz 290), haben die Kläger nicht substantiiert dargelegt und ist auch sonst nicht ersichtlich.

23 c) Da es nach dem oben Ausgeführten keines finanzbehördlichen Verböserungshinweises bedurfte, dessen Unterlassen das FG durch Zurückverweisung an das FA hätte heilen müssen (vgl. Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 367 AO Rz 32), kann im fehlenden Verböserungshinweis auch kein (gerichtlicher) Verfahrensmangel gesehen werden. Im Übrigen haben die Kläger auch insoweit rügelos zur Sache verhandelt und ihr Rügerecht verloren.

24 3. Von einer weiter gehenden Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen.

25 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de