

## **Beschluss** vom 20. Mai 2016, III B 62/15

**Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung - Überraschungsentscheidung - Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten - Übergehen eines Beweisantrags - keine Revisionszulassung wegen der Rüge einer fehlerhaften Kostenentscheidung**

BFH III. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 76 Abs 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 1, GG Art 103 Abs 1, FGO § 145, FGO § 128 Abs 4 S 2

vorgehend FG Hamburg, 28. April 2015, Az: 2 K 4/13

### Leitsätze

1. NV: Die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung wegen einer Abweichung des Urteils des FG von anderen Entscheidungen setzt voraus, dass das 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 BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist. Ferner muss das Urteil des FG im Grundsätzlichen von der Divergenzentscheidung abweichen.
2. NV: Eine unzulässige Überraschungsentscheidung ist nicht gegeben, wenn das FG das angefochtene Urteil auf einen rechtlichen Gesichtspunkt gestützt hat, der im bisherigen Verfahren zumindest am Rande angesprochen worden ist.
3. NV: Ein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO 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.
4. NV: Ein Verstoß gegen die aus § 76 Abs. 1 FGO folgende Sachaufklärungspflicht liegt vor, wenn das FG einen entscheidungserheblichen Beweisantrag übergeht. Für die Frage, ob ein Beweisantrag entscheidungserheblich ist, kommt es auf den materiell-rechtlichen Standpunkt des FG an. Das gilt auch dann, wenn dieser unrichtig sein sollte.
5. NV: Die Rüge einer fehlerhaften Kostenentscheidung kann nicht zur Zulassung der Revision führen, wenn der Nichtzulassungsbeschwerde in der Hauptsache der Erfolg zu versagen ist. Die Ausnahme in § 128 Abs. 4 Satz 2 FGO, wonach eine Nichtzulassungsbeschwerde in Streitigkeiten über Kosten statthaft ist, hat nur für solche Urteile Bedeutung, deren Gegenstand in der Hauptsache Kosten sind.

### Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 29. April 2015 2 K 4/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten für das Beschwerdeverfahren betreffend den Gewerbesteuermessbetrag 2008 und die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2005 bis 31. Dezember 2008 hat der Kläger zu 1. zu tragen.

Im Übrigen tragen die Kläger zu 1. und 2. die Kosten des Verfahrens.

### Tatbestand

I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) wurden in den Streitjahren 2005 bis 2008 zusammen zur

- 1 Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war Eigentümer eines 13 Objekte umfassenden Immobilienbestandes mit insgesamt ... Wohnungen, den er weitgehend an Dritte vermietete. Mit notariellen Verträgen vom ... 2007 veräußerte der Kläger sämtliche Immobilien.
- 2 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) führte für die Jahre 2005 bis 2008 eine Betriebsprüfung durch. Der Prüfer vertrat die Auffassung, der Kläger habe ab dem 1. Januar 2004 einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben. Er forderte den Kläger auf, das ihm zustehende Gewinnermittlungswahlrecht auszuüben und eine Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung oder durch Bestandsvergleich einzureichen. Daraufhin übersandte der Steuerberater des Klägers mit Schreiben vom 8. September 2010 für die Jahre 2005 bis 2008 eine Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung, wies zugleich aber darauf hin, dass damit keine Zustimmung zu den Prüfungsfeststellungen erteilt werde. Mit weiterem Schreiben vom 9. September 2010 teilte der Steuerberater mit, dass dem Prüfer bereits am 25. August 2010 mündlich mitgeteilt worden sei, dass es aus Gründen der Vereinfachung bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes bleibe und damit die Mitwirkungspflicht nach § 200 Abs. 1 der Abgabenordnung erfüllt sei. Das FA erließ aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung geänderte Steuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2008.
- 3 Mit Einspruch wandten sich die Kläger gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 und die gesonderten Feststellungen der Verlustvorträge zum 31. Dezember 2005 bis zum 31. Dezember 2008. Der Kläger wandte sich zudem gegen den Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2008 und die Bescheide über die gesonderte Feststellung der vortragsfähigen Gewerbeverluste auf den 31. Dezember 2005 bis zum 31. Dezember 2008. Im Laufe des Einspruchsverfahrens verständigten sich die Beteiligten über fünf der sieben strittigen Punkte. Keine Einigung wurde zur Frage der zugrunde zu legenden Gewinnermittlungsart und der Einbeziehung des Objekts X-Straße 46 in den gewerblichen Grundstückshandel erzielt. Das FA wies die Einsprüche als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 6. Dezember 2012).
- 4 Im sich anschließenden Klageverfahren erließ das FA am 5. Februar 2014 und 17. April 2014 geänderte Steuer- und Feststellungsbescheide, mit denen es u.a. die im Einspruchsverfahren getroffene tatsächliche Verständigung umsetzte. Die Klage blieb erfolglos.
- 5 Mit ihrer Beschwerde begehren die Kläger die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und wegen Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).

## Entscheidungsgründe

- 6 II. Die Beschwerde ist jedenfalls unbegründet und deshalb durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO). Sofern Zulassungsgründe überhaupt in einer den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügenden Form geltend gemacht wurden, liegen sie jedenfalls nicht vor.
- 7 1. Die Revision ist nicht nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen eines Rechtsfehlers zuzulassen, der geeignet ist, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen.
- 8 a) Dieser Zulassungsgrund ist nur gegeben, wenn die Entscheidung des Finanzgerichts (FG) schwerwiegende Rechtsfehler aufweist und deshalb objektiv willkürlich erscheint oder greifbar gesetzwidrig ist. Das kann der Fall sein, wenn das FG eine offensichtlich einschlägige entscheidungserhebliche Vorschrift übersehen hat oder sein Urteil auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht (Senatsbeschluss vom 8. Februar 2006 III B 128/04, BFH/NV 2006, 1116). Hingegen reichen unterhalb dieser Schwelle liegende, auch erhebliche Rechtsfehler nicht aus, um eine greifbare Gesetzwidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung anzunehmen (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Mai 2011 IX B 121/10, BFH/NV 2011, 1391). Diese Voraussetzungen eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers sind in der Beschwerdeschrift darzulegen (BFH-Beschluss vom 24. Juli 2006 IX B 208/05, BFH/NV 2006, 2269), insbesondere der schwerwiegende Fehler, seine Offensichtlichkeit sowie seine Korrekturmöglichkeit im Revisionsverfahren (z.B. Senatsbeschluss vom 12. November 2012 III B 186/11, BFH/NV 2013, 236; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 116 FGO Rz 202).
- 9 b) Eine Revisionszulassung wegen eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers scheidet im Hinblick auf die Frage der Wahl der Gewinnermittlungsart aus.

- 10** aa) Soweit die Kläger rügen, das FG habe zu Unrecht aus den Schreiben des Steuerberaters der Kläger vom 8. und 9. September 2010 den Schluss gezogen, der Kläger habe mit der dem Schreiben vom 8. September 2010 beigefügten Einkünfteberechnung sein Gewinnermittlungswahlrecht zugunsten der Einnahmenüberschussrechnung ausgeübt, wird ihr Vortrag den genannten Darlegungsanforderungen nicht gerecht. Sie legen bereits keinen schwerwiegenden Fehler dar, sondern setzen lediglich ihre eigene Beurteilung der Tatsachen- und Beweiswürdigung an die Stelle der Bewertung des FG.
- 11** bb) Das FG hat sich darüber hinaus auch mit dem von den Klägern angeführten BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 57/07 (BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659) auseinandergesetzt, wonach derjenige, der keinen Gewinn ermitteln will, auch (durch schlüssiges Verhalten) keine Wahl zwischen den Gewinnermittlungsarten getroffen hat. Es kam jedoch auf der Grundlage der Würdigung einer Vielzahl von Umständen zu dem Ergebnis, dass dem Kläger klar war, dass er einen Gewinn ermittle und sich verbindlich für eine Gewinnermittlungsmethode entschieden habe. Insoweit wird aus den Darlegungen der Kläger auch nicht hinreichend deutlich, worin die Offensichtlichkeit des Rechtsanwendungsfehlers liegen soll und wie --angesichts der bestehenden Bindung des BFH an die Tatsachenwürdigung des FG (§ 118 Abs. 2 FGO)-- in einem Revisionsverfahren eine Korrektur erfolgen könnte.
- 12** cc) Soweit die Kläger rügen, das FG hätte bei tatsächlicher Unsicherheit über die Gewinnermittlungsart den Betriebsvermögensvergleich als Grundform der Gewinnermittlung anwenden müssen, scheidet ein schwerwiegender Rechtsfehler schon deshalb aus, weil das FG keine derartige tatsächliche Unsicherheit angenommen hat.
- 13** c) Ebenso wenig haben die Kläger einen qualifizierten Rechtsanwendungsfehler dargelegt, soweit sie geltend machen, das FG habe zu Unrecht das Objekt X-Straße 46 in den gewerblichen Grundstückshandel einbezogen. Das FG hat die von den Klägern geltend gemachten Umstände (Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung; Mängelbeseitigungsmaßnahmen am Objekt; Zeiten der Vermietung und des Leerstandes; Finanzierung des Erwerbs) in seine Gesamtabwägung einbezogen. Soweit das FG diesen Umständen im Verhältnis zu den anderen vom FG berücksichtigten Tatsachen nicht dasselbe ausschlaggebende Gewicht eingeräumt hat wie die Kläger, deutet dies nur auf eine andere Tatsachen- und Beweiswürdigung, nicht indessen auf objektive Willkür oder greifbare Gesetzeswidrigkeit hin.
- 14** d) Auch soweit die Kläger rügen, das FG habe hinsichtlich des Objekts X-Straße 46 sowohl den Einlagewert als auch den Einlagezeitpunkt fehlerhaft bestimmt, wenden sie sich im Ergebnis gegen eine ihrer Ansicht nach fehlerhafte Tatsachen- und Beweiswürdigung und machen keinen qualifizierten Rechtsanwendungsfehler geltend.
- 15** 2. Die Revision ist nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) wegen einer Abweichung des Urteils des FG von anderen Entscheidungen zuzulassen.
- 16** a) Die Zulassung der Revision aus diesem Grund setzt voraus, dass das 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 BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist (z.B. BFH-Beschluss vom 31. März 2010 IV B 131/08, BFH/NV 2010, 1487; Senatsbeschluss vom 30. September 2013 III B 20/12, BFH/NV 2014, 58). Ferner muss das Urteil des FG im Grundsätzlichen von der Divergenzentscheidung abweichen (BFH-Beschluss vom 22. April 2013 IX B 181/12, BFH/NV 2013, 1267, Rz 2, m.w.N.). Es genügt nicht, wenn das FG Rechtsprechungsgrundsätze auf die Besonderheiten des Einzelfalls fehlerhaft angewendet hat (BFH-Beschlüsse vom 8. August 2013 II B 3/13, BFH/NV 2013, 1805, und vom 19. August 2013 IX B 67/13, BFH/NV 2013, 1797).
- 17** Zur schlüssigen Darlegung einer solchen Abweichungsrüge muss der Beschwerdeführer tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus den behaupteten, genau 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 Sachverhalt zugrunde liegt, der mit dem der Divergenzentscheidung vergleichbar ist und es sich um eine identische Rechtsfrage handelt (z.B. Senatsbeschluss in BFH/NV 2014, 58). Dabei muss der Beschwerdeführer von den vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen ausgehen, die den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO auch im Beschwerdeverfahren wegen Nichtzulassung der Revision grundsätzlich binden (BFH-Beschluss vom 27. März 2009 VIII B 184/08, BFHE 224, 458, BStBl II 2009, 850).

- 18** b) Soweit die Kläger in Bezug auf die Frage der Wahl der Gewinnermittlungsmethode Divergenzen rügen, genügt ihr Vorbringen bereits nicht den Darlegungsanforderungen.
- 19** aa) Hinsichtlich der gerügten Abweichung des FG-Urteils vom BFH-Urteil in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659 und weiteren unter III.2, III.1.2 ihres Schriftsatzes vom 3. Juni 2015 genannten Urteilen fehlt es insbesondere an der Darlegung, dass der angegriffenen FG-Entscheidung und den betreffenden BFH-Entscheidungen vergleichbare Sachverhalte zugrunde liegen. Tatsächlich ging es etwa im BFH-Urteil in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659 um die Frage, ob den Aufzeichnungen über Einnahmen und Werbungskosten, die der Steuerpflichtige für Zwecke der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erstellt hat, bei einer späteren Umqualifizierung der Einkünfte ein Erklärungswert im Hinblick auf die Wahl einer Gewinnermittlungsart zukommt. Dagegen ging das FG in der angegriffenen Entscheidung davon aus, dass der Kläger vom FA bereits aufgefordert wurde, eine verbindliche Wahl der Gewinnermittlungsmethode zu treffen und dass er diese Wahl daraufhin mit den Schreiben vom 8. und 9. September 2010 getroffen hat.
- 20** bb) Soweit die Kläger eine Abweichung von den Urteilen des Bundesgerichtshofs vom 15. Juni 1960 V ZR 191/58 (Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1960, 1805) und vom 24. September 1980 VIII ZR 299/79 (NJW 1981, 43) rügen, fehlt es jedenfalls an der Herausstellung eines entsprechenden Rechtssatzes aus dem angegriffenen FG-Urteil und an Darlegungen zur Vergleichbarkeit der Sachverhalte.
- 21** cc) Ebenso wenig setzen sich die Kläger mit der Vergleichbarkeit der Sachverhalte in Bezug auf die gerügte Divergenz zum Urteil des FG Niedersachsen vom 16. Oktober 2013 9 K 124/12 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 243) auseinander. Hierzu hätte insbesondere Anlass bestanden, weil das FG in der angegriffenen Entscheidung ausführlich begründet hat, warum es --ebenso wie das FG Niedersachsen-- die Sachverhaltskonstellationen Wechsel der Gewinnermittlungsart und Rückgängigmachung eines zuvor erklärten Wechsels der Gewinnermittlungsart nicht für vergleichbar hält.
- 22** c) Eine Zulassung der Revision scheidet ferner aus, soweit die Kläger Divergenzen im Hinblick auf die Frage der Einbeziehung des Grundstücks X-Straße 46 in den gewerblichen Grundstückshandel rügen.
- 23** aa) Entgegen der Ansicht der Kläger ergibt sich aus dem BFH-Urteil vom 17. Februar 1993 X R 108/90 (BFH/NV 1994, 84) kein Rechtssatz, wonach ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren zwischen Erwerb und Veräußerung einer Einbeziehung dieses Objekts in den gewerblichen Grundstückshandel entgegenstehe. Vielmehr hat der BFH ausgeführt, dass nicht generell alle Grundstücke außer Betracht bleiben können, die der Steuerpflichtige länger als zehn Jahre im Eigentum hat.
- 24** bb) Soweit die Kläger eine Abweichung vom BFH-Urteil vom 14. Mai 2003 XI R 8/02 (BFH/NV 2003, 1315) rügen, fehlt es jedenfalls an einer Darlegung zur Vergleichbarkeit der Sachverhalte. Während es in der genannten BFH-Entscheidung um die indizielle Wirkung der Übernahme erheblicher Kosten für die Einrichtung einer Gaststätte in einem Gebäude ging, hat das FG in der angegriffenen Entscheidung festgestellt, dass Renovierungen an dem Gebäude X-Straße 46 durchgeführt wurden, die zumindest nicht allein der Vermietbarkeit, sondern auch der Erreichung eines verkaufsfähigen Zustands dienen.
- 25** cc) Nicht hinreichend dargelegt haben die Kläger, welchen Ausführungen des FG sie den Rechtssatz entnehmen, dass die Vermietungsabsicht in einer Leerstandszeit nach langjähriger Vermietung entfällt. Tatsächlich hat sich das FG unter II.2.d auch eingehend damit befasst, inwieweit der Kläger ernsthafte Vermietungsbemühungen unternommen hat.
- 26** dd) Entgegen der Darlegung der Kläger hat das FG nicht den Rechtssatz aufgestellt, dass eine langfristige Fremdfinanzierung des Objekterwerbs kein Indiz für eine private Vermögensverwaltung sei. Vielmehr geht es unter II.2.d der Entscheidungsgründe insoweit ausdrücklich von einer grundsätzlichen Indizwirkung aus. Einen Rechtssatz, dass dieses Kriterium nicht im Rahmen einer Gesamtabwägung gegenüber anderen Indizien gewichtet werden dürfe, haben die Kläger aus der BFH-Rechtsprechung schon nicht hinreichend herausgearbeitet.
- 27** ee) Soweit die Kläger ein Abweichen des FG von der ständigen Rechtsprechung des BFH rügen, nach der die Feststellung einer unbedingten Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt des Grundstücksankaufs erforderlich sei, wird aus der FG-Entscheidung nicht hinreichend herausgestellt, aus welchen Ausführungen die abweichenden Rechtssätze entnommen werden. Ebenso wenig sind Divergenzentscheidung und die daraus entnommenen Rechtssätze hinreichend bestimmt bezeichnet.

- 28** ff) Offen bleibt, welchen Ausführungen der Vorentscheidung die Kläger den Rechtssatz entnehmen, dass ein grundsätzlich dem Privatvermögen zuzuordnendes Grundstück zu einem gewerblichen Grundstückshandel gehöre, wenn dieses Grundstück zeitgleich mit den Grundstücken eines gewerblichen Grundstückshandels veräußert werde. Tatsächlich geht das FG unter II.2.a davon aus, dass die Zuordnung des betreffenden Grundstücks zum Betriebs- oder Privatvermögen von sämtlichen objektiven Umständen des Einzelfalls abhängt und würdigt diese unter II.2.d ausführlich.
- 29** gg) Schließlich wird auch der Rechtssatz, dass bei einer Teilwertermittlung eine in unmittelbarem zeitlichen Anschluss tatsächlich erfolgende Veräußerung des Wirtschaftsguts an einen Dritten unberücksichtigt bleibe, nicht aus den Gründen der Vorentscheidung herausgearbeitet. Das FG hat diesen Umstand unter II.3.d ausführlich gewürdigt. Dass es dabei nicht zu dem von den Klägern gewünschten Ergebnis gelangt ist, begründet keine Divergenz.
- 30** 3. Die Revision ist nicht wegen eines Verfahrensfehlers zuzulassen, auf dem die Entscheidung beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).
- 31** a) Die Rüge der Kläger, das FG habe den Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs dadurch verletzt, dass es eine Überraschungsentscheidung getroffen habe, ist nicht begründet.
- 32** aa) Eine gegen den Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) verstoßende Überraschungsentscheidung 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 (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 1. Februar 2012 VI B 71/11, BFH/NV 2012, 767, m.w.N.). Eine unzulässige Überraschungsentscheidung ist dagegen nicht gegeben, wenn das FG das angefochtene Urteil auf einen rechtlichen Gesichtspunkt gestützt hat, der im bisherigen Verfahren zumindest am Rande angesprochen worden ist (z.B. BFH-Beschluss vom 11. Januar 2012 IV B 142/10, BFH/NV 2012, 784, m.w.N.).
- 33** bb) Soweit die Kläger geltend machen, das FG habe seine Rechtsauffassung zur Wahl der Gewinnermittlungsart überraschend mit dem Schreiben des Steuerberaters vom 9. September 2010 begründet, liegt kein Fall der Überraschungsentscheidung vor. Zum einen muss ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter damit rechnen, dass das FG für die Frage der Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts den diesbezüglichen Schriftverkehr zwischen Steuerpflichtigem und FA vollständig auswertet. Zum anderen wurde dieses Schreiben jedenfalls in der mündlichen Verhandlung vom 11. März 2015 bei der Vernehmung des früheren Steuerberaters der Kläger ausdrücklich thematisiert.
- 34** cc) Eine Überraschungsentscheidung lässt sich auch nicht aus dem Vortrag der Kläger ableiten, dass das FG im Hinblick auf die Einbeziehung des Objekts verschiedene Umstände --namentlich die langfristige Finanzierung, die Gesamtschau sämtlicher Objekte und die damit einhergehende "Infektion" sowie die dem Grunde nach nicht brauchbare Aussage des Sachverständigen-- überraschenderweise zu Lasten des Klägers gewürdigt habe.
- 35** Die Kläger mussten bereits aufgrund des Schreibens des FA vom 17. Februar 2014 damit rechnen, dass die genannten Aspekte auch in anderer Weise gewürdigt werden könnten, als von ihnen gewünscht. Im Übrigen ist das FG weder verpflichtet, mit den Beteiligten vorab umfassend alle für die Entscheidung maßgeblichen Gesichtspunkte zu erörtern (BFH-Beschluss vom 25. Mai 2000 VI B 100/00, BFH/NV 2000, 1235) noch obliegt ihm eine allgemeine Hinweispflicht in dem Sinne, dass es seine mögliche Beurteilung andeuten müsste (Senatsbeschluss vom 17. Oktober 2012 III B 68/12, BFH/NV 2013, 362).
- 36** b) Die Revision ist auch nicht wegen eines Verstoßes gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO zuzulassen.
- 37** aa) Nach dieser Vorschrift 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 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 (z.B. Senatsbeschluss vom 22. April 2013 III B 115/12, BFH/NV 2013, 1114).
- 38** bb) Soweit die Kläger meinen, das FG habe zur Frage der Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts das

Schreiben des Steuerberaters vom 9. September 2010 und dessen Zeugenaussage unzutreffend gewürdigt, verkennen sie, dass eine vermeintlich fehlerhafte Interpretation einer Erklärung durch das FG als solche nicht zu einem Verfahrensfehler führt (vgl. BFH-Beschluss vom 14. September 2010 IV B 60/09, BFH/NV 2011, 439).

- 39** cc) Ebenso wenig ergibt sich hinsichtlich der Frage der Einbeziehung des Objekts X-Straße 46 in den gewerblichen Grundstückshandel ein Verfahrensfehler.
- 40** Soweit die Kläger die Nichtberücksichtigung von zwei Zeugenaussagen (A und B) rügen, in denen eine Vermietungsabsicht bestätigt worden sei, hat das FG diese unter II.2.d der Entscheidungsgründe gewürdigt. Es kam jedoch zu dem Ergebnis, dass hieraus keine nachhaltige Vermietungsabsicht gefolgert werden könne, weil die Zeugen bereits nach einmaligem Besichtigungstermin von einer mangelnden Eignung des Objekts ausgegangen seien.
- 41** Auch mit der Frage, ob das Objekt als Wohnheim nutzbar sei und inwieweit sich eine solche Nutzungsmöglichkeit auf die Teilwertermittlung auswirke, hat sich das FG unter II.3.b der Entscheidungsgründe eingehend befasst.
- 42** Schließlich hat sich das FG unter II.3.d der Entscheidungsgründe auch mit dem Umstand auseinandergesetzt, dass und zu welchem Preis das Objekt im Jahr 2007 veräußert wurde. Es hat insoweit jedoch auch andere Bewertungsgesichtspunkte (übliche Quadratmeterpreise im Einlagezeitpunkt) in die Gesamtbetrachtung einbezogen und ist deshalb zu dem Schluss gelangt, dass dieser spätere Einzelveräußerungspreis keinen Rückschluss auf die Wertverhältnisse zu den tatsächlich in Betracht kommenden früheren Einlagezeitpunkten zulasse.
- 43** c) Aus Letzterem ergibt sich ferner, dass das FG auch durch Nichteinvernahme der von den Klägern in der mündlichen Verhandlung benannten Zeugin C keinen Verfahrensfehler i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO begangen hat.
- 44** aa) Ein Verstoß gegen die aus § 76 Abs. 1 FGO folgende Sachaufklärungspflicht liegt vor, wenn das FG einen entscheidungserheblichen Beweisantrag übergeht. Für die Frage allerdings, ob ein Beweisantrag entscheidungserheblich ist, kommt es auf den materiell-rechtlichen Standpunkt des FG an. Das gilt auch dann, wenn dieser unrichtig sein sollte (vgl. BFH-Beschluss vom 28. April 2014 X B 12/14, BFH/NV 2014, 1383). Denn die Frage, ob die Rechtsauffassung des FG in der Sache zutrifft, ist eine Frage materiellen Rechts.
- 45** bb) Das FG ist auf der Grundlage seines materiell-rechtlichen Rechtsstandpunkts folgerichtig davon ausgegangen, dass für die Bemessung des Teilwerts die zu den in Betracht kommenden (früheren) Einlagezeitpunkten üblichen Quadratmeterpreise zugrunde zu legen sind und hat dem unter veränderten Marktbedingungen in 2007 zustande gekommenen Veräußerungspreis keine entscheidungserhebliche Bedeutung beigemessen. Es durfte daher auch davon ausgehen, dass die Zeugenaussage zum Zustandekommen dieses Einzelveräußerungspreises nicht entscheidungserheblich ist.
- 46** d) Schließlich haben die Kläger schon nicht hinreichend einen Verfahrensfehler dargelegt, soweit sie unter Bezugnahme auf die im BFH-Urteil vom 14. September 1994 I R 52/94 (BFH/NV 1995, 606) entwickelten Grundsätze geltend machen, das FG habe den Beweis des ersten Anscheins außer Betracht gelassen und sei von einem atypischen Geschehensablauf ausgegangen, obwohl es zuvor nicht alle Beweise erhoben habe, um diesen Beweis als widerlegt anzusehen. Bereits nach eigener Darlegung der Kläger hat das FG die Zeugen D, A und B vernommen. Damit richtet sich der Einwand der Kläger nicht dagegen, dass das FG eine notwendige Zeugenvernehmung unterlassen hat, sondern gegen die vom FG vorgenommene --dem materiellen Recht zuzuordnende-- Beweiswürdigung. Im Hinblick auf die unterlassene Vernehmung der Zeugin C haben die Kläger --insbesondere unter Berücksichtigung der vom FG angenommenen mangelnden Entscheidungserheblichkeit der Zeugenaussage-- schon nicht hinreichend deutlich gemacht, welcher Anscheinsbeweis durch diese Zeugenaussage hätte entkräftet werden müssen.
- 47** 4. Auch mit den Einwendungen gegen die vom FG getroffene Kostenentscheidung können die Kläger nicht durchdringen.
- 48** 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 eines der Zulassungsgründe des § 115 Abs. 2 FGO, der allein die Kostenentscheidung betrifft, nicht zuzulassen ist. Die Rüge einer fehlerhaften Kostenentscheidung kann damit nicht zur Zulassung der Revision führen, wenn der Nichtzulassungsbeschwerde in der Hauptsache der Erfolg zu versagen ist (vgl. Senatsbeschluss vom 28. Januar 2014 III B 20/13, BFH/NV 2014, 704, m.w.N.). Die Ausnahme in § 128 Abs. 4 Satz 2 FGO, wonach

eine Nichtzulassungsbeschwerde in Streitigkeiten über Kosten statthaft ist, hat nur für solche Urteile Bedeutung, deren Gegenstand in der Hauptsache Kosten sind (vgl. Senatsbeschluss vom 24. Oktober 1995 III B 169/95, BFH/NV 1996, 430).

- 49** b) Das FG hat den Klägern gemäß § 135 Abs. 1 FGO die Kosten auferlegt. Da im Hinblick auf die Hauptsacheentscheidung, die keine Kosten betraf, eine Revisionszulassung nicht in Betracht kommt, kann die Rüge, das FG habe eine fehlerhafte Kostenentscheidung getroffen, 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.
- 50** 5. Soweit die Kläger darüber hinaus die materielle Fehlerhaftigkeit der vom FG zur Hauptsache getroffenen Entscheidung rügen, wird hiermit kein Zulassungsgrund geltend gemacht. Von einer weitergehenden Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.
- 51** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1 i.V.m. § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)