

Beschluss vom 30. November 2020, VIII B 138/19

Behandlung der Rüge, das FG habe die Bindungswirkung einer im ersten Rechtsgang ergangenen BFH-Entscheidung missachtet

ECLI:DE:BFH:2020:B.301120.VIIIB138.19.0

BFH VIII. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 126 Abs 5, AO § 162

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 13. March 2019, Az: 3 K 2728/17

Leitsätze

NV: Die Rüge, das FG habe die Bindungswirkung eines im ersten Rechtsgang ergangenen BFH-Urteils gemäß § 126 Abs. 5 FGO missachtet, ist mit der Nichtzulassungsbeschwerde als Verfahrensfehler des FG gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO geltend zu machen.

Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außenenate Freiburg, vom 14.03.2019 - 3 K 2728/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Gründe

- 1 Die Beschwerde ist unbegründet.
- 2 Die Voraussetzungen der geltend gemachten Zulassungsgründe gemäß § 115 Abs. 2 Nrn. 1 bis 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sind nicht erfüllt.
- 3 1. Soweit beanstandet wird, die Entscheidung des Finanzgerichts (FG) im zweiten Rechtsgang beinhalte einen Verstoß gegen tragende Aussagen des im ersten Rechtsgang ergangenen Senatsurteils vom 09.05.2017 - VIII R 51/14 (BFH/NV 2018, 5), wird ein Verfahrensmangel gerügt (s. unter 1.a und b), der jedoch nicht vorliegt (s. unter 1.c).
- 4 a) Nach § 126 Abs. 5 FGO hat das Gericht, an das die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen wird, seiner Entscheidung die rechtliche Beurteilung des Bundesfinanzhofs (BFH) zugrunde zu legen. Geschieht dies nicht, ohne dass eine Ausnahme von der Bindungswirkung vorliegt, handelt es sich nicht um eine Divergenz, sondern um einen Verfahrensmangel, der mit der Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision geltend gemacht werden kann (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschluss vom 27.03.2014 - X B 75/13, BFH/NV 2014, 1073, Rz 28, m.w.N.).
- 5 b) Ein Verfahrensfehler wird von den Klägern und Beschwerdeführern (Kläger) darin gesehen, dass das FG den für den zweiten Rechtsgang gemäß § 126 Abs. 5 FGO bindenden Rechtssatz des Senatsurteils in BFH/NV 2018, 5 nicht angewendet habe, Kapitaleinkünfte dürften über einen längeren Zeitraum ohne Berücksichtigung einer Verwendung nur bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen geschätzt werden.
- 6 c) Das FG hat jedoch diesbezüglich die Bindungswirkung des Senatsurteils im ersten Rechtsgang nicht missachtet.
- 7 aa) Der Senat hat in seinem Urteil in BFH/NV 2018, 5 das FG-Urteil des ersten Rechtsgangs im Hinblick auf die Schätzung nicht erklärter Kapitaleinkünfte des Erblassers aufgehoben, weil das FG unzutreffend von Mitwirkungsverstößen des Erblassers und einem geminderten Beweismaßstab ausgegangen war. Allein der

Umstand, in der Vergangenheit über Kapital verfügt zu haben, könne --so der Senat-- selbst unter Berücksichtigung eines verminderten Beweismaßes wegen Verletzung der Mitwirkungspflichten nicht für die (pauschale) Würdigung ausreichen, der Erblasser habe aus diesem Kapital auch in den Folgejahren unverändert (bzw. zuzüglich wieder angelegter Erträge) Einnahmen aus Kapitalvermögen erzielt. Vielmehr hätte sich das FG für jedes Folgejahr erneut die Überzeugung bilden und begründen müssen, dass der Erblasser das entsprechende Guthaben weiterhin zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen einsetzen konnte und eingesetzt hat (Senatsurteil in BFH/NV 2018, 5, Rz 31, 32).

- 8 bb) Ferner hat der Senat für den zweiten Rechtsgang im Rahmen der Spruchreife darauf hingewiesen, Kapitaleinkünfte dürften nach der Rechtsprechung des Senats über einen längeren Zeitraum ohne Berücksichtigung einer Verwendung für eigene Zwecke (nur) geschätzt werden, wenn hierfür besondere Anhaltspunkte wie eine besonders ausgeprägte Sparneigung, die Existenz umfangreicher anderweitiger liquider Mittel oder die Eigenschaft des Auslandskontos als Aufbewahrungsort für nur schwer in den legalen Wirtschaftskreislauf zurückzuführendes Steuerflucht- oder Schwarzgeld bestünden (Senatsurteil in BFH/NV 2018, 5, Rz 51).
- 9 cc) Das FG hat die Bindungswirkung des Senatsurteils in BFH/NV 2018, 5 (Rz 51) nicht missachtet.
- 10 aaa) Ausgehend von der im Senatsurteil nicht beanstandeten Würdigung des ersten Rechtsgangs, dass dem Erblasser bis zum 21.02.1997 ein (dann) aufgelöstes schweizerisches Depot zuzurechnen war, hat das FG die Zurechnung des Depots an den Erblasser selbst noch einmal geprüft, seine Würdigung zur Zurechnung des Depots ohne Anwendung eines geminderten Beweismaßstabs begründet und die Kapitaleinkünfte aus ausländischen Kapitalanlagen des Erblassers für die Streitjahre 1995 bis zum 21.02.1997 nochmals selbst geschätzt (S. 42 bis 50 der Vorentscheidung). Eine Missachtung der Bindungswirkung des Senatsurteils wird insoweit auch von den Klägern nicht behauptet.
- 11 bbb) Für den Zeitpunkt nach Auflösung des Depots (Rest des Streitjahres 1997 bis einschließlich 2007) hat das FG auf S. 50 ff. des Urteils ausdrücklich auf Rz 51 des Senatsurteils in BFH/NV 2018, 5 Bezug genommen und neue Sachverhalte festgestellt, aus denen auf das Vorhandensein eines ausländischen Depots des Erblassers und dessen weitere Anlagetätigkeit für diesen Zeitraum geschlossen werden konnte. Obwohl das FG ein konkretes Depot des Erblassers nicht ermitteln konnte, hat es Anknüpfungspunkte für dessen sichere Existenz darin gesehen, dass der Erblasser sich im Jahr 2002 an eine Interessenvereinigung geschädigter Anleihegläubiger aus sog. Argentinienanleihen gewandt hat, dort offengelegt hat, für ... € in solche Anleihen investiert zu haben und die vom Erblasser mit der WKN-Nummer benannten Anleihen nur zum Teil einem inländischen Depot zugeordnet werden konnten (S. 50 und 51 der Vorentscheidung). Anknüpfend daran hat es auch im zweiten Rechtsgang ausländische Kapitalerträge des Erblassers für den Zeitraum nach dem 21.02.1997 bis Ende 2007 geschätzt.
- 12 Ein Verstoß gegen die etwaige Bindungswirkung der Aussagen in Rz 51 des Senatsurteils in BFH/NV 2018, 5 liegt auf dieser Grundlage nicht vor. Das FG kann, ohne gegen die Bindungswirkung des Senatsurteils im ersten Rechtsgang zu verstoßen, im zweiten Rechtsgang erstmals --wie hier mit dem Schriftverkehr des Erblassers über den Verfall seiner Argentinienanleihen-- entscheidungserhebliche Tatsachen feststellen und seiner Beurteilung zugrunde legen; unbeachtlich ist, ob der geändert festgestellte Sachverhalt schon im ersten Rechtsgang so vorlag (vgl. BFH-Beschlüsse vom 20.12.2005 - V B 222/04, BFH/NV 2006, 774, unter II.2.a; vom 21.03.2013 - VI B 155/12, BFH/NV 2013, 1103, Rz 13; in BFH/NV 2014, 1073, Rz 31).
- 13 2. Die Revision ist auch nicht aufgrund der sinngemäß gerügten schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehler gemäß §115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen, die die Kläger in Verstößen des FG gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze im Rahmen der Schätzung der Kapitaleinkünfte für den Zeitraum nach dem 21.02.1997 bis zum Ende des Streitjahres 2007 sehen.
- 14 a) Soweit die Kläger die Tatsachenfeststellung und Schätzung des FG im zweiten Rechtsgang angreifen, rügen sie eine falsche materielle Rechtsanwendung des FG. Da der Senat dem FG im ersten Rechtsgang (bindend) aufgegeben hatte, sich ohne Rückgriff auf die Feststellungslast Gewissheit über das Vorhandensein des Kapitalstamms und dessen Höhe nach dem 21.02.1997 zu verschaffen, war das FG verpflichtet, hierzu Feststellungen zu treffen (vgl. BFH-Beschluss vom 24.05.2011 - X B 206/10, BFH/NV 2011, 1527, Rz 7; s.a. BFH-Beschluss vom 08.08.2007 - VI B 85/06, BFH/NV 2007, 2138, unter 1.). Diese neuen Feststellungen unterliegen keiner Bindung an eine Beurteilung des Senats im ersten Rechtsgang (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 774, unter II.2.a).
- 15 b) Die Rüge der falschen Rechtsanwendung und unzutreffenden tatsächlichen Würdigung des Streitfalls durch das FG im Rahmen einer Schätzung ist im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren grundsätzlich unbeachtlich. Ein

erheblicher Rechtsanwendungsfehler des FG kann gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO ausnahmsweise zur Zulassung der Revision führen, wenn das Schätzungsergebnis des FG objektiv willkürlich (wirtschaftlich unmöglich und damit schlechthin unvertretbar) ist. Ein Verstoß gegen Denkgesetze führt bei Schätzungen erst zur Zulassung der Revision wegen willkürlich falscher Rechtsanwendung, wenn sich das Ergebnis der Schätzung als offensichtlich realitätsfremd darstellt (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 03.06.2020 - II B 54/19, BStBl II 2020, 586, Rz 15; vom 28.06.2019 - X B 76/18, BFH/NV 2019, 1113, Rz 13; Senatsbeschluss vom 21.03.2019 - VIII B 129/18, BFH/NV 2019, 812, Rz 24).

- 16** c) Dem FG sind nach diesem Maßstab bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen keine Rechtsanwendungsfehler unterlaufen, die zur Zulassung der Revision Anlass geben.
- 17** aa) Soweit die Kläger behaupten, das FG habe im Zeitraum von Februar 1997 bis Ende 2007 von einem höheren Eigenverbrauch des angelegten Kapitalstamms ausgehen müssen, legen sie schon nicht dar, warum die abweichenden Annahmen des FG im Rahmen der Schätzung realitätsfremd sein sollen. Das FG hat durchgehend unterstellt, der Erblasser habe seine Zinseinnahmen für die private Lebenshaltung verbraucht und nicht wiederangelegt. Die in der Beschwerdebegründung angeführten Umstände, der Erblasser sei im genannten Zeitraum Privatier gewesen, habe fünf Kinder gehabt und habe wegen der Nähe seines Wohnorts ... nach ... auf ein fortgeführtes schweizerisches Depot einfach zugreifen können, verdeutlichen nicht, warum der vom FG angenommene Eigenverbrauch nur der erzielten Zinsen und nicht des Kapitalstamms realitätsfremd sein soll. Gleiches gilt für den vom FG ab 2002 (nach dem Wertverfall der Argentinienanleihen) bis einschließlich 2007 angenommenen Eigenverbrauch des Kapitalstamms in Höhe von jährlich 50.000 € und den aus Sicht der Kläger nicht ausreichend berücksichtigten Umstand, dass der Erblasser im Streitzeitraum für Anwalts- und Gerichtskosten hohe Summen habe aufwenden müssen, die ihm nicht mehr zur Geldanlage zur Verfügung gestanden hätten.
- 18** bb) Auch aus dem Argument, das FG habe aus dem festgestellten Schriftverkehr des Erblassers mit der Interessenvereinigung von Gläubigern der Argentinienanleihen im Rahmen der Schätzung den Schluss ziehen müssen, dem Erblasser habe ab 2002 erheblich weniger Kapital zur Anlage zur Verfügung gestanden, weshalb die Schätzung des FG inkonsistent und widersprüchlich sei, lässt sich kein schwerwiegender Rechtsanwendungsfehler des FG ableiten.
- 19** Anders als die Kläger meinen, musste das FG nicht zwingend davon ausgehen, dass sich der im Ausland angelegte Kapitalstamm in Höhe von ... DM ab 2002 aufgrund des Wertverlusts der Argentinienanleihen um ... DM (... €) auf ... DM (... €) verminderte. Das FG hat auf S. 52 des Urteils festgestellt, dass zwei Argentinienanleihen (WKN 134810: Nominalbetrag ... DM und WKN 189518: Nominalbetrag ... DM) einem inländischen Depot und die übrigen Anleihen dem ausländischen Depot zuzuordnen waren. Addiert man die vom FG festgestellten Nominalbeträge dieser im ausländischen Depot verwahrten Anleihen (... DM; ... DM; ... CHF) und zieht diesen Betrag von dem durch das FG im Jahr 2001 festgestellten ausländischen Depotstand von ... DM ab, verblieb dem Erblasser ein im Ausland angelegter Kapitalstamm von rund ... Mio. DM. Das FG ist für seine Schätzung nur von einem verbleibenden und weiter angelegten Kapitalstamm von ... € (... DM) ausgegangen. Es ist auf Grundlage der vorgetragenen Argumente nicht erkennbar, dass es sich insoweit um eine realitätsfremde Annahme des FG handeln könnte.
- 20** cc) Die Kläger rügen weiter, das FG habe widersprüchliche Feststellungen zum Anlageverhalten des Erblassers und zum erzielten Zinssatz getroffen, was zu einem realitätsfremden Schätzungsergebnis geführt habe. Das FG habe dem Erblasser einerseits ein extrem hohes Sicherheitsbedürfnis bei der Kapitalanlage attestiert, dann aber andererseits festgestellt, der Erblasser habe ... € in risikoreichen Argentinienanleihen angelegt, seinen Vermögensberater bei der Bank angewiesen, bis zu einem Rating der Bonität BBB, B 3 Anleihen bis zu einem Wert von 20.000 € zu erwerben und eine vom Erblasser durchgehend realisierte (hohe) Verzinsung von 8 % des Anlagebetrags angenommen, die nur bei risikobehafteten Kapitalanlagen im Streitzeitraum erzielbar gewesen sei. Das FG habe aus seinen eigenen Feststellungen schließen müssen, dass der Erblasser auch außerhalb der Anlage in Argentinienanleihen risikoreich investiert habe und hieraus auch höhere Verluste im Kapitalstamm erwirtschaftet habe.
- 21** Die Annahmen des FG sind bei näherer Betrachtung jedoch nicht realitätsfremd und widersprüchlich. Das FG hat dem Erblasser auf S. 52 und S. 61 des Urteils eine generelle Tendenz zu fest- und hochverzinslichen Geldanlagen mit Risikostreuung und "noch sicher" erscheinender Bonität attestiert; das ausgeprägte Sicherheitsbedürfnis des Erblassers hat das FG auf das Entdeckungsrisiko des ausländischen Depots und nicht vorrangig auf das Anlagerisiko bezogen (S. 53, 56 des Urteils). Dass der Erblasser einen Zinssatz von 8 % angestrebt und erzielt hat, hat das FG u.a. auf ein Schreiben des Erblassers vom 17.03.2005 anlässlich des Auslaufens einer mit 9,375 % verzinsten Anleihe zur

Wiederanlage des Anleihebetrags gestützt, nach dem wiederum eine hochverzinsliche, festverzinsliche, noch sicher erscheinende Wiederanlage des Betrags anzustreben sei. Die vom FG aus dem festgestellten Sachverhalt gezogenen Schlussfolgerungen sind möglich und nicht widersprüchlich und realitätsfremd.

- 22** 3. Soweit die Kläger in einer weiteren Beschwerdebegründung vom 30.04.2020 Verstöße des FG gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) rügen und geltend machen, das FG habe entgegen § 96 FGO das Gesamtergebnis des Verfahrens nicht hinreichend berücksichtigt, sind diese Rügen erst nach Ablauf der bis zum 30.10.2019 verlängerten Beschwerdebegründungsfrist erstmals erhoben worden und damit unbeachtlich.
- 23** 4. Die Revision ist auch nicht wegen einer Divergenz gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen. Die Kläger machen einen Verstoß des FG gegen die Vorgaben des Senatsurteils in BFH/NV 2018, 5 geltend, was als Verfahrensfehler gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zu rügen ist (s. dazu unter 1.).
- 24** 5. Der von den Klägern angesprochene Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) wird nicht substantiiert dargelegt. Die Kläger arbeiten schon keine abstrakte, klärungsfähige und klärungsbedürftige Rechtsfrage heraus.
- 25** 6. Auf eine Darstellung des Tatbestands und weitere Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO verzichtet.
- 26** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de