

Beschluss vom 30. April 2022, X B 130/21

Altersvorsorge-Eigenheimbetrag: Höchstzeitraum für die Aufnahme der Selbstnutzung der begünstigten Wohnung; Rügeverlust nach § 295 ZPO

ECLI:DE:BFH:2022:B.300422.XB130.21.0

BFH X. Senat

EStG § 92a Abs 1 S 1, EStG § 92a Abs 1 S 5, EStG § 93 Abs 4, AltZertG § 1 Abs 1a S 1 Nr 2 Halbs 2, ZPO § 295 Abs 1, ZPO § 370 Abs 1, GG Art 103 Abs 1, FGO § 76 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, EStG VZ 2010, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 23. August 2021, Az: 15 K 10263/18

Leitsätze

1. NV: Das Rügerecht geht gemäß § 295 ZPO verloren, wenn nach Durchführung einer Beweisaufnahme die mündliche Verhandlung gemäß § 82 FGO i.V.m. § 370 Abs. 1 ZPO fortgesetzt wird, ohne dass der Verfahrensmangel gerügt wird.
2. NV: Der Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs in Gestalt der sogenannten Beachtungspflicht ist verletzt, wenn das Gericht Sachverhalt und Sachvortrag, auf den es ankommen kann, nicht nur nicht ausdrücklich bescheidet, sondern überhaupt nicht berücksichtigt. Zu einer ausdrücklichen Auseinandersetzung mit einem Vorbringen, das in tatsächlicher Hinsicht unsubstantiiert und in rechtlicher Hinsicht abwegig ist, ist das Gericht jedoch nicht verpflichtet.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 23.08.2021 - 15 K 10263/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) erwarb im Jahr 2010 gemeinsam mit seiner damaligen Lebensgefährtin (L) zu je 1/2 eine Immobilie. Der Besitzübergang war am 01.06.2010.
- 2 Der Kläger und L wohnten zunächst in Räumen, die ihnen die Eltern der L in deren Haus zur Nutzung überlassen hatten. Sie führten in dem erworbenen Haus ab dem Besitzübergang umfangreiche Renovierungs- und Sanierungsmaßnahmen durch. Gegenüber der Meldebehörde erklärte der Kläger, am 01.10.2011 in die erworbene Wohnung eingezogen zu sein. In seiner geschäftlichen Korrespondenz gab er bis dahin als seine Anschrift die Wohnung im Haus der Eltern der L an.
- 3 Der Kläger finanzierte den Erwerb u.a. mit einem Bauspar-Vorfinanzierungsdarlehen, das gemäß § 1 Abs. 1a Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes (AltZertG) mit einem zertifizierten Bausparvertrag zu einem einheitlichen Vertrag zusammengefasst war. Das Vorfinanzierungsdarlehen wurde am 24.08.2010 ausgezahlt. Auf den Bausparvertrag leistete der Kläger Beiträge, die durch Altersvorsorgezulagen und den Sonderausgabenabzug nach § 10a des Einkommensteuergesetzes (EStG) gefördert wurden.
- 4 Am 06.03.2015 wurde das Vorfinanzierungsdarlehen durch das im Bausparvertrag angesparte geförderte Kapital (8.398,98 €) abgelöst. Der Anbieter bat den Kläger mehrfach vergeblich um den Nachweis der Selbstnutzung der mit

dem Darlehen finanzierten Immobilie und teilte dies schließlich der Beklagten und Beschwerdegegnerin (Deutsche Rentenversicherung Bund, Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen --ZfA--) mit.

- 5 Mit dem angefochtenen Bescheid über die Festsetzung des Rückzahlungsbetrags vom 12.10.2017 forderte die ZfA vom Kläger die in den Jahren 2010 bis 2014 erhaltenen Förderungen (insgesamt 1.974 €) zurück. Der Einspruch blieb ohne Erfolg.
- 6 Im Klageverfahren trug der Kläger im Wesentlichen vor, er habe schon während der Sanierung in der erworbenen Immobilie gewohnt. In den zuvor genutzten Räumen im Haus der Eltern der L habe er sich nur noch sporadisch aufgehalten. Hierfür benannte der Kläger zahlreiche Personen als Zeugen. Das Finanzgericht (FG) forderte den Kläger auf, schriftliche Nachweise (z.B. Umzugsrechnungen, Mitteilung des Umzugs gegenüber Banken und Versicherungen sowie dem Arbeitgeber) vorzulegen. Dem kam der Kläger nicht nach.
- 7 In der mündlichen Verhandlung vernahm das FG L als Zeugin. Diese führte aus, während der Sanierungsarbeiten sei das Haus unbewohnbar gewesen. In dieser Zeit habe der Kläger mit ihr und ihrer Tochter bei ihren Eltern gewohnt. Sie habe sich wie der Kläger zum 01.10.2011 in das neue Haus umgemeldet. Alle drei (Kläger, L und ihre Tochter) seien gemeinsam am selben Tag in das neue Haus umgezogen. Im Anschluss an diese Aussage verzichtete der --während des gesamten Verfahrens durch einen Prozessbevollmächtigten vertretene-- Kläger auf die Vernehmung der ebenfalls als Zeugen geladenen Eltern der L.
- 8 Das FG wies die Klage ab. Handele es sich --wie im Streitfall-- um einen einheitlichen Vertrag nach § 1 Abs. 1a Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 AltZertG, liege gemäß § 93 Abs. 4 EStG im Zeitpunkt der Darlehensauszahlung eine schädliche Verwendung vor, wenn das Darlehen nicht i.S. des § 92a Abs. 1 Satz 1 EStG wohnungswirtschaftlich eingesetzt werde. Erforderlich sei daher, dass das Darlehen unmittelbar für die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnung verwendet werde, bei der es sich gemäß § 92a Abs. 1 Satz 5 EStG um die Hauptwohnung oder den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Zulageberechtigten handeln müsse. Der Kläger hätte also unmittelbar nach der Auszahlung des Vorfinanzierungsdarlehens (24.08.2010) in die finanzierte Wohnung einziehen müssen.
- 9 Im vorliegenden Verfahren müsse nicht entschieden werden, welcher Zeitraum noch als "unmittelbar" anzusehen sei. Ein Zeitraum, der zwölf Monate überschreite, sei jedenfalls zu lang. Der Kläger habe das Gericht nicht davon überzeugen können, dass er vor dem 01.10.2011 eingezogen sei. Vielmehr habe er die Indizwirkung seiner von ihm selbst gegenüber der Meldebehörde abgegebenen Erklärung, er sei zum 01.10.2011 eingezogen, nicht durch Vorlage anderer Unterlagen oder Erklärungen widerlegen können. Ein solches Umzugsdatum werde auch durch die glaubhafte Zeugenaussage der L bestätigt.
- 10 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache und Verfahrensmängeln.
- 11 Die ZfA tritt der Beschwerde entgegen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Sie ist jedenfalls unbegründet.
- 13 1. Soweit der Kläger verschiedene Rechtsfragen bezeichnet, die er als grundsätzlich bedeutsam (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) ansieht, sind die gesetzlichen Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht erfüllt.
- 14 a) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein (Senatsbeschlüsse vom 12.02.2019 - X B 90/18, BFH/NV 2019, 513, Rz 10, und vom 05.11.2020 - X B 50/20, BFH/NV 2021, 290, Rz 7).
- 15 Der Beschwerdeführer hat in diesen Fällen zunächst eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herauszustellen. Dafür ist erforderlich, dass er die entscheidungserhebliche Rechtsfrage hinreichend konkretisiert; nicht ausreichend ist eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des

Einzelfalls abhängt. Des Weiteren muss die Beschwerdebeurteilung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen darlegen, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu muss ausgeführt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchem Grunde die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (vgl. zum Ganzen Senatsbeschluss vom 24.06.2014 - X B 216/13, BFH/NV 2014, 1888, Rz 12, m.w.N.).

- 16 b) Der Kläger formuliert die Rechtsfragen, ob eine unmittelbare Nutzung der Wohnung für Umbau- und Renovierungszwecke als Selbstnutzung i.S. des § 92a Abs. 1 EStG anzusehen sei und ob dem Erfordernis einer Selbstnutzung auch dann genügt sei, wenn zwischen dem Abruf des Darlehens und der Aufnahme der Selbstnutzung mehr als zwölf Monate liegen. Über die bloße Formulierung dieser Rechtsfragen hinaus enthält die Beschwerdebeurteilung keine Ausführungen zu einer grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache.
- 17 Dies genügt den Darlegungsanforderungen nicht. Zwar ist dem Kläger zuzugeben, dass der BFH sich noch nicht zu der Frage geäußert hat, innerhalb welchen Zeitraums nach der Anschaffung, Herstellung oder Darlehensauszahlung das Erfordernis des § 92a Abs. 1 Satz 5 EStG zu erfüllen ist, wonach die begünstigte Wohnung die Hauptwohnung oder den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Zulageberechtigten darstellen muss. Die Beschwerdebeurteilung enthält allerdings nicht die geringste Auseinandersetzung mit den hierzu in der Literatur vertretenen Auffassungen. Sie befasst sich auch nicht --was angesichts der möglichen rechtlichen Vergleichbarkeit der Fragestellungen nahegelegen hätte-- mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung und der Literatur zu ähnlichen Problembereichen innerhalb des EStG, wie beispielsweise den Grundsätzen, die zur Förderung von Aufwendungen vor Bezug nach § 10e Abs. 6 EStG a.F. oder § 10i EStG a.F. oder zur Behandlung langer Renovierungszeiträume im Rahmen der Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entwickelt worden sind.
- 18 2. Als Verfahrensmangel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) macht der Kläger in erster Linie geltend, das FG habe die ihm obliegende Pflicht zur Sachaufklärung (§ 76 Abs. 1 FGO) verletzt. Damit kann er indes nicht durchdringen.
- 19 a) Der Kläger rügt insoweit, das FG hätte noch weitere Zeugen vernehmen müssen. Dabei übersieht er jedoch zunächst, dass sein Prozessbevollmächtigter ausweislich des Protokolls über die mündliche Verhandlung vor dem FG im Anschluss an die Vernehmung der L --die ein eindeutiges Ergebnis zu Lasten des Klägers erbrachte, ohne dass die Glaubwürdigkeit der Zeugin vom Kläger in der mündlichen Verhandlung oder in der Beschwerdebeurteilung in Zweifel gezogen worden wäre-- auf die Vernehmung der beiden weiteren geladenen und erschienenen Zeugen ausdrücklich verzichtet hatte.
- 20 b) Soweit der Kläger nunmehr die unterbliebene Ladung und Vernehmung der von ihm schriftsätzlich benannten Zeugen aus seinem eigenen Umfeld rügt, hat er sein Rügerecht verloren.
- 21 Nach § 295 der Zivilprozessordnung (ZPO), der über § 155 Satz 1 FGO sinngemäß auch im finanzgerichtlichen Verfahren anzuwenden ist (ständige Rechtsprechung seit dem BFH-Beschluss vom 05.10.1967 - V B 29/67, BFHE 90, 452, BStBl II 1968, 179), kann die Verletzung einer --verzichtbaren-- Verfahrensvorschrift nicht mehr gerügt werden, wenn der Beteiligte bei der nächsten mündlichen Verhandlung, die auf Grund des betreffenden Verfahrens stattgefunden hat, den Mangel nicht gerügt hat, obgleich er erschienen und ihm der Mangel bekannt war oder bekannt sein musste.
- 22 Vorliegend kann offenbleiben, ob § 295 ZPO nach seinem Wortlaut, der eine "nächste mündliche Verhandlung" voraussetzt, überhaupt einschlägig sein könnte (vgl. auch Senatsbeschluss vom 17.12.2020 - X B 154/19, BFH/NV 2021, 677, Rz 23, m.w.N.).
- 23 In der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist jedenfalls unbestritten und mit dem Wortlaut des § 295 Abs. 1 ZPO ohne Weiteres vereinbar, dass eine "nächste" mündliche Verhandlung auch dann gegeben ist, wenn nach Durchführung einer Beweisaufnahme die mündliche Verhandlung gemäß § 82 FGO i.V.m. § 370 Abs. 1 ZPO fortgesetzt wird (Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 20.08.1987 - 6 B 2/87, Neue Juristische Wochenschrift 1988, 579, m.w.N.; BFH-Urteil vom 19.04.2005 - VIII R 73/02, BFH/NV 2006, 66, unter II.2.). Zu einer solchen Fortsetzung der mündlichen Verhandlung ist es vor dem FG im Anschluss an die Beweisaufnahme gekommen, ohne dass der fachkundig vertretene Kläger die unterbliebene Ladung und Vernehmung der von ihm vorab schriftsätzlich benannten Zeugen gerügt hätte. Damit hat er sein Rügerecht verloren.

- 24** 3. Die weitere Verfahrensrüge, das FG habe den Anspruch des Klägers auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt, bleibt ebenfalls ohne Erfolg.
- 25** a) Der Kläger rügt insoweit, er habe im finanzgerichtlichen Verfahren vorgetragen, die gezahlten Altersvorsorgezulagen seien sämtlich an L "gegangen"; er selbst habe nichts davon erhalten. Daher hätte die ZfA die Zulagen nur von L, nicht aber von ihm selbst zurückfordern können. Diesen wesentlichen Kern seines Vorbringens habe das FG in den Gründen nicht beschieden.
- 26** Damit macht der Kläger, der dem FG einen solchen Vortrag tatsächlich unterbreitet hatte, ohne dass das FG darauf eingegangen ist, einen Verstoß gegen die Beachtungspflicht geltend, der als Gehörsverletzung gerügt werden kann.
- 27** b) Der Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) in Gestalt der sogenannten Beachtungspflicht ist verletzt, wenn das FG Äußerungen eines Verfahrensbeteiligten zu entscheidungserheblichen Fragen nicht zur Kenntnis nimmt bzw. bei seiner Entscheidung ersichtlich nicht in Erwägung zieht. Das Gebot der Gewährung rechtlichen Gehörs verpflichtet das Gericht zwar nicht, sich mit Ausführungen auseinanderzusetzen, auf die es für die Entscheidung nicht ankommt. Das Gericht ist auch nicht verpflichtet, sich mit jedem Vorbringen in den Entscheidungsgründen ausdrücklich auseinanderzusetzen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist jedoch verletzt, wenn das Gericht Sachverhalt und Sachvortrag, auf den es ankommen kann, nicht nur nicht ausdrücklich bescheidet, sondern überhaupt nicht berücksichtigt (zum Ganzen Senatsbeschluss vom 13.03.2015 - X B 138/14, BFH/NV 2015, 982, Rz 24, m.w.N.).
- 28** c) Vorliegend war das FG zu einer ausdrücklichen Auseinandersetzung mit diesem Vortrag des Klägers jedenfalls nicht verpflichtet, weil das entsprechende Vorbringen in tatsächlicher Hinsicht unsubstantiiert und in rechtlicher Hinsicht fernliegend war, es für die gerichtliche Entscheidung also von vornherein nicht darauf ankommen konnte.
- 29** In tatsächlicher Hinsicht hatte der Kläger zu keinem Zeitpunkt Nachweise für seine Behauptung vorgelegt, die Zulagen seien nicht an ihn, sondern an L ausgezahlt worden. Die ZfA hatte bereits in der Einspruchsentscheidung darauf hingewiesen, dass der Bausparvertrag, dem die Zulagen gutgeschrieben worden waren, (allein) vom Kläger abgeschlossen worden war. Damit hatte allein er die Zulagen erhalten, nicht aber L. Soweit der Kläger einen weiteren Teil der Förderung im Wege des Sonderausgabenabzugs nach § 10a EStG erhalten hatte, kann dies ebenfalls nur zur Minderung seiner eigenen Einkommensteuerschuld geführt haben. Diesem Tatsachenvorbringen der ZfA ist der Kläger im Klageverfahren nicht konkret entgegengetreten, sondern hat lediglich seine unsubstantiierte Behauptung wiederholt.
- 30** In rechtlicher Hinsicht war das vom Kläger vorgebrachte Argument nicht nachvollziehbar. Selbst wenn er nachgewiesen hätte, dass er die --zweifelsfrei unmittelbar zunächst ihm selbst gutgeschriebenen-- Altersvorsorgezulagen und Einkommensteuererleichterungen anschließend an L weitergegeben hätte, bliebe der Kläger derjenige, auf dessen Rechnung die Förderung geleistet worden wäre. Damit ist allein er gemäß § 37 Abs. 2 der Abgabenordnung zur Rückzahlung verpflichtet. Wie ein Steuerpflichtiger bzw. Zulageberechtigter eine Steuererstattung bzw. Steuervergütung nach deren Auszahlung verwendet, ist für die Fortdauer seiner Stellung als Beteiligter des Steuerschuldverhältnisses grundsätzlich unbeachtlich.
- 31** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 32** 5. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de