

Beschluss vom 29. August 2012, X B 19/12

Sachaufklärungspflicht bei Beweisnot des Klägers; Zufluss bei Novation

BFH X. Senat

FGO § 76 Abs 1, EStG § 11, EStG § 11

vorgehend FG München, 15. December 2011, Az: 15 K 883/08

Leitsätze

1. NV: Auch wenn sich der Kläger aufgrund einer --im parallel laufenden Steuerstrafverfahren durchgeführten-- Beschlagnahme von Unterlagen in Beweisnot befindet, ist das FG jedenfalls dann nicht gehalten, die beschlagnahmten Unterlagen in Befolgung seiner Pflicht zur Sachaufklärung von Amts wegen beizuziehen, wenn es auf einen entsprechenden Antrag des Klägers die erste mündliche Verhandlung vertagt, um dieser Gelegenheit zu geben, die beschlagnahmten Unterlagen einzusehen und entsprechende Kopien vorzulegen, und die Tatsachen, die der Kläger mit Hilfe der beschlagnahmten Unterlagen beweisen will, bereits lange vor der Beschlagnahme zwischen dem FA und dem Kläger umstritten waren, ohne dass der Kläger die --ihm nunmehr nicht ohne Weiteres zugänglichen-- Unterlagen vorgelegt hätte.

2. NV: Maßgeblich für die Beurteilung der Frage, ob die Novation einer Forderung als deren Zu- bzw. Abfluss angesehen werden kann, ist, ob die Schuldumschaffung im Interesse des Gläubigers liegt.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) war in den Streitjahren 2000 bis 2002 Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer einer GmbH, die ein Dentallabor betrieb. Die hierfür benötigten Räume hatte die GmbH bis Ende 1999 von der damaligen Ehefrau (E) des Klägers angemietet. Im Jahr 2000 trennten sich die Eheleute; im Jahr 2003 wurde die Ehe geschieden. Seit dem 1. November 2000 vermietete der Kläger Teile eines ihm gehörenden Gebäudes an die GmbH. Im Laufe des Klageverfahrens ist zwischen den Beteiligten unstreitig geworden, dass seither eine Betriebsaufspaltung zwischen dem Kläger und der GmbH besteht. Der Kläger hatte das Grundstück im Jahr 1992 erworben und bis zum 31. Oktober 2000 an einen Dritten zum Betrieb einer Gaststätte und Pension verpachtet. Hieraus erzielte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In den Jahren 1994 und 1995 errichtete er neben dem bestehenden Gebäude einen Neubau.

2

Die GmbH führte für den Kläger ein Gesellschafter-Verrechnungskonto, dessen Saldo verzinst wurde. Die zum Jahresende gebuchten Zinsen wurden dem Saldo hinzugerechnet. Seit 1995 wies das Verrechnungskonto einen Schuldsaldo des Klägers aus. In den Streitjahren 2000 bis 2002 wurde der zuungunsten des Klägers bestehende Saldo um die folgenden Zinsbeträge erhöht:

- 2000: 73.909 DM,
- 2001: 68.784 DM,
- 2002: 25.145 €.

3 Der Kläger behauptete, die Beträge, die die GmbH ihm überlassen und dem Verrechnungskonto belastet habe, in den Jahren 1994 bis 2000 fast ausschließlich für die Baumaßnahmen auf dem Grundstück verwendet zu haben. Einen Teilbetrag der im Jahr 2000 dem Verrechnungskonto belasteten Mittel habe er zum Erwerb eines Wertpapiers verwendet, mit dem er Einkünfte aus Kapitalvermögen erziele. Er begehrte, die Schuldzinsen anteilig als

Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben bei seinen Einkünften aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie Gewerbebetrieb abzuziehen. Aus den vom Kläger im Klageverfahren eingereichten Kontoblättern des Verrechnungskontos, auf die das Finanzgericht (FG) Bezug genommen hat, ergeben sich u.a. Zahlungen von Beiträgen für private Versicherungen, zahlreiche Buß- und Verwarnungsgelder, Beiträge zu privaten Vereinen (Gesangsverein, Segelclub) und andere Privatausgaben (Meisenfutter, Süßwaren).

- 4 Nachdem der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) die Schuldzinsen im Anschluss an eine Außenprüfung nicht mehr einkunftsmindernd berücksichtigt hatte, wies auch das FG die anschließend erhobene Klage in diesem Punkt ab. Zur Begründung führte es aus, den eingereichten Unterlagen seien keine Hinweise darauf zu entnehmen, dass die dem Verrechnungskonto belasteten Beträge in den Jahren 1995 bis 2000 für Zwecke der Herstellung oder Sanierung der vermieteten Gebäude verwendet worden seien. Wegen des Ablaufs einer nach § 79b Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gesetzten Frist sei dem in der mündlichen Verhandlung gestellten Antrag des Klägers auf Einholung von Bankauskünften nicht nachzukommen. Zwar habe der Kläger für das Jahr 2000 belegt, einen Teilbetrag des Schuldsaldos für den Erwerb von Wertpapieren verwendet zu haben, so dass grundsätzlich 15,71 % der Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abziehbar wären. Insoweit fehle es allerdings an einem Abfluss der Zinsen. Die --hier vorgenommene-- Novation der Zinsforderung führe nur dann zu einem Abfluss, wenn sie im Interesse des Gläubigers (hier: der GmbH) erfolge, nicht aber, wenn sie im Interesse des Schuldners vorgenommen werde. Vorliegend habe die GmbH kein Interesse an einem weiteren Anwachsen ihrer Forderung gegen den Kläger gehabt, weil sie diese nicht gegen dessen Willen hätte einziehen können.
- 5 Ein weiterer Streitpunkt betraf Zinseinnahmen, die der Kläger aus Geldanlagen bei einer Bank in Liechtenstein erzielt hatte. Die entsprechenden Konten lauteten allein auf den Namen des Klägers. Ab Juli 2000 wurden die Geldanlagen einer Stiftung übertragen, deren wirtschaftlich Berechtigter der Kläger war. Der Kläger hatte diese Einkünfte nicht in seinen Einkommensteuererklärungen angegeben; sie wurden dem FA im Zuge mehrerer beim Kläger durchgeführter Steuerfahndungsprüfungen bekannt. Die Höhe der Zinseinnahmen ist im Klageverfahren zwischen den Beteiligten unstrittig geworden. Der Kläger begehrte allerdings, die Hälfte der Zinseinnahmen der E zuzurechnen, weil im Scheidungsverfahren auf Antrag der E im Jahr 2007 gerichtlich entschieden worden sei, dass das entsprechende Kapitalvermögen in den Zugewinnausgleich einzubeziehen sei, so dass E die Hälfte des Wertes dieses Vermögens zugestanden habe.
- 6 Das FG wies die Klage auch in diesem Punkt ab. Einkünfte aus Kapitalvermögen erziele, wer das Vermögen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gegen Entgelt zur Nutzung überlasse. Dies sei allein der Kläger gewesen, auf dessen Namen das Depot gelautet habe und der der wirtschaftlich Berechtigte der Stiftung gewesen sei.
- 7 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache, Divergenz und eines Verfahrensmangels.
- 8 Das FA hält die Beschwerde für unzulässig, hilfsweise für unbegründet. Es hat auf die Verfahrensrüge des Klägers eine Stellungnahme des Steuerfahndungs-FA vom 4. Mai 2012 vorgelegt, zu der sich der Kläger nicht mehr geäußert hat.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Beschwerde ist unzulässig.
- 10 Der Kläger hat die geltend gemachten Zulassungsgründe nicht in einer den gesetzlichen Anforderungen (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) entsprechenden Weise dargelegt.
- 11 1. Der Kläger hat nicht hinreichend dargelegt, dass die Frage, ob der E die Hälfte der Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen sei, grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO haben könnte.
- 12 Die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung einer Rechtssache setzt voraus, dass die Beschwerdebegründung konkrete Rechtsfragen bezeichnet und auf deren Klärungsbedürftigkeit und Klärungsfähigkeit im angestrebten Revisionsverfahren sowie auf deren über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung eingeht (Beschluss des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 18. November 2010 VII B 12/10, BFH/NV 2011, 406, unter II.1., m.w.N.). Dabei erfordert die schlüssige Darlegung der Klärungsbedürftigkeit ein konkretes und substantiiertes Eingehen darauf, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Rechtsfrage umstritten ist (Senatsbeschlüsse

vom 5. Mai 2011 X B 149/10, BFH/NV 2011, 1348, unter II.1.b, und vom 18. Mai 2011 X B 124/10, BFH/NV 2011, 1838, unter II.1.b aa, beide m.w.N.).

- 13** Daran fehlt es. Die Beschwerdebegründung enthält insoweit über die bloße Formulierung der Rechtsfrage hinaus keine rechtlichen Ausführungen. Das vom Kläger in diesem Zusammenhang einzig --und dazu noch fehlerhaft-- zitierte Urteil des Bundesgerichtshofs vom 31. Mai 2006 XII ZR 111/03 (Neue Juristische Wochenschrift 2006, 2623) betrifft nicht die vom Kläger aufgeworfene --rein steuerrechtliche-- Rechtsfrage.
- 14** 2. Auch die Verfahrensrüge (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) ist nicht schlüssig dargelegt.
- 15** a) Der Kläger rügt insoweit mangelnde Sachaufklärung hinsichtlich des Zusammenhangs der dem Verrechnungskonto der GmbH belasteten Schuldzinsen mit seiner Einkunftserzielung. Er habe sich angesichts der Beschlagnahme seiner Unterlagen in Beweisnot befunden. Daher habe er das FA mit Schriftsatz vom 14. Dezember 2011 aufgefordert, die beschlagnahmten Unterlagen zur mündlichen Verhandlung am 16. Dezember 2011 mitzubringen. Das FA habe im Termin unzutreffend behauptet, nicht über weitere Unterlagen zu verfügen. Das FG habe zu Unrecht unter Berufung auf den Ablauf der nach § 79b Abs. 2 FGO gesetzten Frist eine nochmalige Vertagung abgelehnt. Erst im Rahmen einer während des Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens durchgeführten Akteneinsicht bei der Steuerfahndung habe sich gezeigt, dass dort Unterlagen über die Finanzierung der Herstellungs- und Sanierungskosten des Gebäudes vorhanden gewesen seien. Der entsprechende Aktenordner sei nicht in dem nach § 109 der Strafprozessordnung (StPO) zu erstellenden Verzeichnis der beschlagnahmten Unterlagen enthalten gewesen. Im Jahr 2007 habe ihm das FA die Akteneinsicht verweigert.
- 16** b) Damit kann der Kläger schon deshalb keinen Verfahrensmangel schlüssig darlegen, weil er den prozessual erheblichen Sachverhalt an den entscheidenden Stellen nur unvollständig wiedergibt.
- 17** Tatsächlich war der Abzug der Schuldzinsen bereits seit Beginn der ab dem 20. Mai 2003 durchgeführten Außenprüfung streitig. Dem Betriebsprüfungs-Bericht vom 30. Dezember 2004 liegt die Auffassung des Prüfers zugrunde, der Kläger habe die Verwendung der dem Verrechnungskonto belasteten Beträge für Zwecke seiner persönlichen Einkunftserzielung nicht belegt. Auch in der Teil-Einspruchsentscheidung vom 5. Februar 2008 hat das FA nochmals dargelegt, dass nach seiner Auffassung aus den eingereichten Aufschlüsselungen des Gesellschafterdarlehens kein Zusammenhang mit dem verpachteten Objekt erkennbar sei. Erst während des anschließenden Klageverfahrens fand die weitere Durchsuchung --am 30. Juli 2009-- statt, die letztlich zur Beschlagnahme des Aktenordners geführt hat, dessen Inhalt der Kläger nunmehr als entscheidungserheblich ansieht. Im Verzeichnis nach § 109 StPO heißt es unter Nr. 27: "1 Einkaufsstüte mit 2 Ordnern und diversen Schnellheftern Inhalt: Unterlagen Haus sowie Unterlagen ... Bank Liechtenstein". Der Kläger hat während des Klageverfahrens keine Akteneinsicht in die beschlagnahmten Unterlagen genommen.
- 18** Am 10. November 2011 fand vor dem FG ein Termin zur mündlichen Verhandlung statt, in dem die Beteiligten über zahlreiche zuvor streitige Einzelfragen tatsächliche Verständigungen schlossen. Hinsichtlich der Schuldzinsen kam es nicht zu einer Verständigung. Insoweit beantragte der Kläger, bis zum 28. November 2011 noch Nachweise hinsichtlich der tatsächlichen Verwendung der ihm von der GmbH gewährten Darlehensbeträge vorlegen zu können. Das FG entsprach diesem Antrag und vertagte die mündliche Verhandlung, setzte dem Kläger aber bis zu dem von ihm selbst genannten Termin (28. November 2011) eine Frist nach § 79b Abs. 2 FGO zur Vorlage der angekündigten Nachweise.
- 19** Hierauf reichte der Kläger am 26. November 2011 einen Schriftsatz ein, in dem er behauptete, den Gesamtbetrag der "Entnahmen" für die Baukosten verwendet zu haben. Als Anlage fügte er Kontoblätter des Verrechnungskontos bei.
- 20** Im folgenden Termin zur mündlichen Verhandlung am 16. Dezember 2011 beantragte der Kläger, ihm die Möglichkeit einzuräumen, den Nachweis der Verwendung der Darlehensbeträge für seine "steuerlichen Einkünfte" durch Stellung von Anfragen bei mehreren Banken erbringen zu können. Das FG lehnte dies unter Berufung auf § 79b Abs. 3 FGO ab und zog aus den vom Kläger eingereichten Kontoblättern --wegen der sich daraus ergebenden überwiegenden Bezahlung von Privatausgaben-- den Schluss, ein Zusammenhang zur Einkunftserzielung sei nicht nachgewiesen.
- 21** Erstmals während des Beschwerdeverfahrens --am 8. März 2012-- hat der Kläger Einsicht in die beschlagnahmten Unterlagen genommen.

- 22** c) Auf dieser Grundlage ist es dem Kläger nicht gelungen, den vom ihm gerügten Mangel des finanzgerichtlichen Verfahrens darzulegen. Eine Verletzung der gerichtlichen Sachaufklärungspflicht ist nicht erkennbar. Vielmehr durfte das FG davon ausgehen, anhand der Bezeichnung der Buchungen auf den vom Kläger selbst eingereichten Kontoblättern des Verrechnungskontos Schlüsse auf die tatsächliche Verwendung der diesem Konto belasteten Beträge ziehen zu können. Der Kläger hat selbst nicht vorgetragen, welche weiteren Erkenntnisse sich ergeben hätten, wenn er die von ihm beantragten Bankauskünfte noch eingeholt hätte. Eine schlüssige Verfahrensrüge hätte zudem Darlegungen erfordert, weshalb er sein verspätetes Vorbringen als "genügend entschuldigt" i.S. des § 79b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO ansieht.
- 23** d) Das FG ist seiner Pflicht zur Sachaufklärung bereits dadurch hinreichend nachgekommen, dass es auf den entsprechenden Antrag des Klägers die mündliche Verhandlung im ersten Termin zunächst vertagt hat, dem Kläger --in sachgerechter Weise unter Verbindung mit einer Fristsetzung nach § 79b Abs. 2 FGO-- Gelegenheit gegeben hat, innerhalb der von diesem selbst erbetenen Frist die Kontoblätter einzureichen und anschließend den Inhalt dieser Kontoblätter seiner Entscheidung zugrunde gelegt hat.
- 24** e) Der Kläger hat auch nicht dargelegt, dass das FG verpflichtet gewesen wäre, aufgrund einer --in Beschlagnahmefällen häufig anzutreffenden-- "Beweisnot" weitere eigene Ermittlungen durchzuführen. Insoweit setzt sich der Kläger nicht damit auseinander, dass die Frage des Schuldzinsenabzugs bereits seit dem Beginn der Außenprüfung im Jahr 2003 zwischen ihm und dem FA durchgängig streitig war. Gleichwohl hat er weder den Prüfungsverlauf noch den Prüfungsbericht oder die Teil-Einspruchsentscheidung zum Anlass genommen, die --damals noch in seinem Besitz befindlichen-- Belege, auf die er sich im Beschwerdeverfahren beruft, dem FA vorzulegen. Die Beschlagnahme des vom Kläger bezeichneten Aktenordners ist erst 17 Monate nach Einleitung des Klageverfahrens erfolgt.
- 25** Der Kläger ist in seiner Beschwerdebegründung auch nicht darauf eingegangen, weshalb er keine Einsicht in die beschlagnahmten Unterlagen genommen hat, obwohl er von einem Prozessbevollmächtigten vertreten war und zumindest diesem die Möglichkeit der Akteneinsicht bekannt gewesen sein musste. Hinzu kommt, dass die Fahndungsprüfer den Kläger --ausweislich des unwidersprochen gebliebenen Vorbringens des FA-- ausdrücklich auf die Möglichkeit einer Akteneinsicht im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren hingewiesen haben. Die Behauptung des Klägers, der beschlagnahmte Aktenordner sei nicht im Verzeichnis nach § 109 StPO enthalten gewesen, ist nach dem Inhalt der vom FA vorgelegten Kopie dieses Verzeichnisses --zu der der Kläger sich nicht mehr geäußert hat-- falsch.
- 26** Soweit der Kläger behauptet, das FA habe ihm im Jahr 2007 --während des Einspruchsverfahrens-- eine vollständige Akteneinsicht verweigert, kann dies nicht kausal für das Ergebnis des Klageverfahrens geworden sein. Denn zu diesem Zeitpunkt war der vom Kläger angeführte Aktenordner noch nicht beschlagnahmt, sondern befand sich beim Kläger. Eine Akteneinsicht im FA hätte daher zu diesem Zeitpunkt nicht dazu führen können, dass der Kläger Kenntnis von den in diesem Ordner vorhandenen Unterlagen erlangt hätte.
- 27** 3. Es ist dem Kläger auch nicht gelungen, hinsichtlich der Frage, ob der auf die Anschaffung der Wertpapiere entfallende Teil der Schuldzinsen i.S. des § 11 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes abgeflossen ist, eine Divergenz des angefochtenen Urteils zu den verschiedenen von ihm angeführten Entscheidungen des BFH darzulegen.
- 28** a) Soweit der Kläger behauptet, das FG habe den BFH-Beschluss vom 7. August 2007 IV B 139/06 (BFH/NV 2008, 57) "nicht berücksichtigt", wird damit eine Divergenz schon im Ansatz nicht dargelegt. Im Übrigen ist in diesem Beschluss (unter II.2.) ausgeführt, maßgeblich für die Beurteilung der Frage, ob eine Novation als Zu- bzw. Abfluss angesehen werden könne, sei, ob die Schuldumschaffung im Interesse des Gläubigers liege. Von diesem Rechtssatz ist aber ausdrücklich auch das FG ausgegangen.
- 29** b) Dem BFH-Urteil vom 7. Dezember 1999 VIII R 8/98 (BFH/NV 2000, 825) entnimmt der Kläger lediglich solche Rechtssätze, die auch das FG seinem Urteil zugrunde gelegt hat.
- 30** c) Auch der Hinweis auf den --in einem Verfahren der Aussetzung der Vollziehung ergangenen-- BFH-Beschluss vom 24. Juni 2003 IX B 227/02 (BFH/NV 2003, 1327) genügt nicht für die Darlegung einer Divergenz. Zum einen hat der Kläger es unterlassen, abstrakte Rechtssätze aus dieser Entscheidung herauszuarbeiten (vgl. zu diesem Erfordernis Senatsbeschluss vom 18. Januar 2011 X B 34/10, BFH/NV 2011, 813, unter 1.c, m.w.N.). Zum anderen hat der BFH den vom Kläger angeführten Beschluss entscheidungserheblich darauf gestützt, dass im dortigen Streitfall die Belastung des Verrechnungskontos mit den anfallenden Zinsen im Vorhinein eindeutig vereinbart war, beide Parteien hinsichtlich der Darlehensgewährung und -verzinsung übereinstimmende Interessen verfolgten und der

Darlehensnehmer aus Sicht der GmbH kreditwürdig war. Im vorliegenden Fall hat das FG nichts von alledem feststellen können. Es hat im Gegenteil ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Kläger --wenn auch erst im Jahr 2011-- die eidesstattliche Versicherung über sein Vermögen abgegeben hat.

- 31** d) Im Kern wendet sich der Kläger mit seiner Divergenzrüge nicht gegen die vom FG angewendeten Maßstäbe, sondern gegen die --auf den konkreten Einzelfall bezogene-- Würdigung der Vorinstanz, die Novation habe hier nicht im Interesse der GmbH, sondern des Klägers gelegen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de