

Beschluss vom 22. April 2013, III B 115/12

Nichtzulassungsbeschwerde: Vermeintliche greifbare Gesetzeswidrigkeit wegen behaupteten Verstoßes gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes

BFH III. Senat

FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 108

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 16. Juli 2012, Az: 6 K 2702/09

Leitsätze

1. NV: Ein Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes durch das Finanzgericht kommt nur dann in Betracht, wenn als Vertrauensgrundlage eine Rechtsprechung oder eine gesicherte, für die Meinung des Steuerpflichtigen sprechende Rechtsauffassung bestand.
2. NV: Es entspricht dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung, dass das Finanzamt in jedem Veranlagungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen hat. Eine als falsch erkannte Rechtsauffassung muss es zum frühesten möglichen Zeitpunkt aufgeben.

Gründe

- 1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Die Voraussetzungen zur Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) liegen nicht vor.
- 2 1. Die Zulassung der Revision ist nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) geboten.
- 3 a) Zwar ist die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO auch dann zuzulassen, wenn ein Rechtsfehler des Finanzgerichts (FG) zu einer willkürlichen oder greifbar gesetzeswidrigen Entscheidung geführt hat. Die Entscheidung des FG muss dabei in einem solchen Maße fehlerhaft sein, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung wiederhergestellt werden könnte (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, z.B. Beschlüsse vom 17. März 2010 X B 118/09, BFH/NV 2010, 1277, und vom 5. September 2011 X B 144/10, BFH/NV 2012, 3, jeweils m.w.N.).
- 4 Greifbare Gesetzeswidrigkeit ist anzunehmen, wenn das Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt oder auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht (z.B. BFH-Beschlüsse vom 8. Februar 2006 III B 128/04, BFH/NV 2006, 1116, und vom 25. Februar 2009 X B 121/08, BFH/NV 2009, 890). Eine Entscheidung ist dann (objektiv) willkürlich, wenn die fehlerhafte Rechtsanwendung bei verständiger Würdigung nicht mehr verständlich ist und sich daher der Schluss aufdrängt, dass sie auf sachfremden Erwägungen beruht (z.B. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2006, 1116, und in BFH/NV 2009, 890). Von Willkür kann dagegen nicht gesprochen werden, wenn das Gericht sich mit der Rechtslage eingehend auseinandergesetzt hat und seine Auffassung nicht jedes sachlichen Grundes entbehrt (z.B. BFH-Beschlüsse vom 30. August 2001 IV B 79, 80/01, BFHE 196, 30, BStBl II 2001, 837, und vom 19. Februar 2009 XI B 68/08, BFH/NV 2009, 975; vgl. auch Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 3. November 1992 1 BvR 1243/88, BVerfGE 87, 273, 278 f.; vom 26. Mai 1993 1 BvR 208/93, BVerfGE 89, 1, 13 f., und BVerfG-Urteil vom 8. Juli 1997 1 BvR 1934/93, BVerfGE 96, 189, 203).
- 5 Unterhalb dieser Schwelle liegende (auch erhebliche) Rechtsfehler reichen dagegen nicht aus, um eine greifbare Gesetzeswidrigkeit bzw. eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung anzunehmen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 3). Fehler in der Anwendung des materiellen Rechts im konkreten Einzelfall rechtfertigen für sich genommen nicht die Zulassung der Revision (z.B. BFH-Beschluss vom 4. August 2010 X B 198/09, BFH/NV 2010, 2102; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 24 und § 116 Rz 34, jeweils m.w.N.).

- 6 b) Im Streitfall liegt kein zu einer greifbaren Gesetzeswidrigkeit bzw. Willkürlichkeit der Entscheidung führender Rechtsfehler vor.
- 7 aa) Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist der Auffassung, der Grundsatz des Vertrauensschutzes sei dadurch verletzt, dass das FG --nach der klägerischen Ansicht rückwirkend-- die Maßstäbe des BFH-Urteils vom 16. November 2005 VI R 64/04 (BFHE 211, 513, BStBl II 2006, 410) auf den Streitfall angewendet habe. Zudem ergebe sich eine Verletzung des Vertrauensschutzes auch aus dem Umstand, dass der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) zugesagt habe, ein nachträglich anhand der Handakten und des Terminkalenders des Rechtsanwalts erstelltes Fahrtenbuch --im Lichte des BFH-Beschlusses vom 24. Februar 2000 IV B 83/99 (BFHE 191, 304, BStBl II 2000, 298)-- anzuerkennen und dies gleichwohl für das Streitjahr nicht getan habe.
- 8 bb) Diese Auffassung ist nicht zutreffend.
- 9 (1) Zunächst steht der Anwendung der Maßstäbe des BFH-Urteils in BFHE 211, 513, BStBl II 2006, 410 nicht der Grundsatz des Vertrauensschutzes entgegen, da der Kläger keinen Anlass hatte, auf eine davon abweichende, für ihn günstige Rechtsprechung oder Rechtsauffassung zu vertrauen.
- 10 Bis zum Erlass des BFH-Urteils in BFHE 211, 513, BStBl II 2006, 410 bestand schon keine höchstrichterliche Rechtsprechung zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen eine mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch genügt, auf welche der Kläger hätte vertrauen können. Vorhanden war allein eine erstinstanzliche Rechtsprechung, die ein solches "Fahrtenbuch" nur dann als ordnungsgemäß i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung ansah, wenn nachträgliche Veränderungen der Aufzeichnungen technisch ausgeschlossen sind oder zumindest dokumentiert werden (z.B. Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 16. März 2000 4 K 3019/98, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2000, 717; Urteil des FG Baden-Württemberg vom 27. Februar 2002 2 K 235/00, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2002, 667; Urteil des Niedersächsischen FG vom 5. Mai 2004 2 K 636/01, EFG 2004, 1817; Urteil des FG Düsseldorf vom 21. September 2004 9 K 1073/04 H (L), DStRE 2005, 1433; Urteil des FG Münster vom 24. August 2005 1 K 2899/03 G,U,F, EFG 2006, 32).
- 11 Auch aus dem klägerischen Verweis auf den BFH-Beschluss in BFHE 191, 304, BStBl II 2000, 298 ergibt sich nicht etwas anderes. Denn der BFH hat in dieser Entscheidung ausdrücklich ausgeführt, dass im dortigen Beschwerdeverfahren gegen die Ablehnung einer Aussetzung der Vollziehung gerade nicht festgestellt werden könne, was unter dem Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG zu verstehen sei; insbesondere, ob die Eintragungen in das Fahrtenbuch zeitnah erfolgen müssten oder nachträglich vorgenommen werden könnten. Die Entscheidung dieser Rechtsfragen müsse dem Hauptsacheverfahren vorbehalten bleiben. Der Beschluss des BFH in BFHE 191, 304, BStBl II 2000, 298 kann deshalb --bereits aus diesem Grund-- keine Vertrauensgrundlage bilden.
- 12 Auch auf eine geänderte Rechtsauffassung kann der Kläger sich nicht berufen. Das würde voraussetzen, dass eine gesicherte, für die Meinung des Klägers sprechende Rechtsauffassung bestand (BFH-Entscheidungen vom 15. Januar 1986 II R 141/83, BFHE 145, 453, BStBl II 1986, 418; vom 1. Oktober 2003 X B 75/02, BFH/NV 2004, 44, und vom 26. September 2007 V B 8/06, BFHE 219, 245, BStBl II 2008, 405; vgl. im Übrigen Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.IV.2.b ee, in dem der Große Senat die gebotene Vertrauensgrundlage durch eine jahrzehntelange, von allen befassten Senaten des BFH mitgetragene Rechtsprechung sowie eine entsprechende ständige Verwaltungspraxis als geschaffen ansah). Dies war jedoch nicht der Fall. Denn --neben der oben aufgeführten erstinstanzlichen Rechtsprechung-- war auch die Finanzverwaltung schon vor Erlass des Urteils in BFHE 211, 513, BStBl II 2006, 410 davon ausgegangen, dass beim Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungen eine Anerkennung des Fahrtenbuches nur in Betracht komme, wenn nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen seien, zumindest aber dokumentiert würden (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 12. Mai 1997, BStBl I 1997, 562, Rz 17, und vom 21. Januar 2002, BStBl I 2002, 148, Rz 18).
- 13 (2) Auch in Bezug auf den klägerischen Vortrag, das FA habe zugesagt, ein nachträglich anhand der Handakten und des Terminkalenders des Rechtsanwalts erstelltes Fahrtenbuch anzuerkennen, ist ein Rechtsfehler, der zu einer willkürlichen oder greifbar gesetzeswidrigen Entscheidung des FG geführt hat, nicht erkennbar.
- 14 Das FG hat den der Entscheidung zu Grunde liegenden Sachverhalt dahingehend gewürdigt, dass eine Zusage des FA, ein solches Fahrtenbuch anzuerkennen, gerade nicht vorlag (S. 12 des Urteils).

- 15** Es hat augenscheinlich den Umstand berücksichtigt, dass Gegenstand des Schreibens des FA vom 12. Januar 2004 allein das bereits eingereichte Fahrtenbuch für das Kalenderjahr 1999 sowie das --seinerzeit-- noch einzureichende Fahrtenbuch für das Jahr 2000 waren. Dass das einzureichende Fahrtenbuch das Jahr 2000 betraf, wie das FG zutreffend festgestellt hat (S. 4 des Urteils), ergibt sich aus dem --dort genannten-- Betriebsprüfungszeitraum 1996 bis 2000. Insoweit bezog sich das Schreiben des FA vom 12. Januar 2004 zumindest ausdrücklich nicht auf das Streitjahr (vgl. die Ausführungen unten unter Ziffer 2.a bb).
- 16** Es ist nicht erkennbar, warum die vom FG vorgenommene Sachverhaltswürdigung offensichtliche Fehler von so erheblichem Gewicht aufweisen soll, dass sie jedem Zweck einer Sachverhaltswürdigung zuwiderliefe und ein allgemeines Interesse an einer korrigierenden Entscheidung bestünde (vgl. zur willkürlichen oder greifbar gesetzwidrigen Beweiswürdigung: BFH-Beschlüsse vom 30. März 2007 XI B 177/06, BFH/NV 2007, 1340, und vom 27. Dezember 2007 IV B 124/06, BFH/NV 2008, 781).
- 17** 2. Ein Verfahrensmangel, der zur Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO führen könnte, liegt nicht vor.
- 18** a) Soweit der Kläger vorbringt, das FG habe in seinen Entscheidungsgründen (S. 12 des Urteils) ausgeführt, dass sich Zusagen des FA, das Fahrtenbuch anzuerkennen, für das Streitjahr 2005 nicht fänden, obwohl nach seiner Auffassung eine solche Zusage gerade vorliege, kann darin kein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO im Sinne eines Verstoßes gegen den klaren Inhalt der Akten gesehen werden.
- 19** 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 (z.B. BFH-Beschluss vom 22. März 2011 X B 151/10, BFH/NV 2011, 1165).
- 20** bb) Nach diesen Maßstäben kommt ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten nicht in Betracht, da dem Schriftwechsel zwischen Kläger und FA, insbesondere dem Schreiben des FA vom 12. Januar 2004 und damit der Aktenlage gerade nicht (eindeutig) entnommen werden kann, dass eine Zusage des FA, das noch zu erstellende Fahrtenbuch für das Jahr 2005 bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen anzuerkennen, vorgelegen hat. Dies ergibt sich schon aus dem Umstand, dass --wie oben unter Ziffer 1.b bb(2) dargestellt-- Gegenstand des Schreibens des FA vom 12. Januar 2004 allein das bereits eingereichte Fahrtenbuch für das Kalenderjahr 1999 sowie das --seinerzeit-- noch einzureichende Fahrtenbuch für das Jahr 2000 waren. Unabhängig davon, ob durch das Schreiben des FA ein Vertrauenstatbestand hinsichtlich der Anerkennung des Fahrtenbuches für das Jahr 2000 geschaffen worden ist, ist es zumindest nach Aktenlage nicht (eindeutig) erkennbar, dass ein solcher Vertrauenstatbestand in Bezug auf das Fahrtenbuch für das Streitjahr begründet worden ist. Denn das Schreiben des FA vom 12. Januar 2004 bezog sich ausdrücklich --ebenso wie das vorangegangene Schreiben des Klägers vom 22. September 2003-- allein auf die vom seinerzeitigen Prüfungszeitraum umfassten Kalenderjahre 1999 und 2000.
- 21** Der erkennende Senat weist im Übrigen darauf hin, dass es dem von der Rechtsprechung entwickelten Grundsatz der Abschnittsbesteuerung entspricht, dass das FA in jedem Veranlagungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen hat. Eine als falsch erkannte Rechtsauffassung muss es zum frühest möglichen Zeitpunkt aufgeben, und zwar grundsätzlich auch dann, wenn der Steuerpflichtige auf diese Rechtsauffassung vertraut haben sollte. Dies gilt selbst dann, wenn die --fehlerhafte-- Auffassung im Prüfungsbericht niedergelegt worden ist, die Finanzbehörde über eine längere Zeitspanne eine rechtsirrig, für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung vertreten hat oder der Steuerpflichtige im Vertrauen darauf disponiert hat (z.B. BFH-Beschluss vom 12. Juli 2006 IV B 9/05, BFH/NV 2006, 2028, m.w.N. aus der Rechtsprechung).
- 22** b) Soweit sich der Kläger mit seinem Vortrag gegen die Sachverhalts- bzw. Beweiswürdigung des FG wenden sollte, kann dies ebenfalls nicht die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO rechtfertigen.
- 23** Mit Einwänden gegen die Würdigung des Sachverhalts bzw. gegen die Beweiswürdigung wird kein Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO geltend gemacht. Die Sachverhaltswürdigung und die Grundsätze der Beweiswürdigung sind revisionsrechtlich dem materiellen Recht zuzuordnen und deshalb der Prüfung des BFH im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde entzogen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 1165, m.w.N.). Selbst Verstöße gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze stellen in der Regel materiell-

rechtliche Fehler dar, und zwar auch dann, wenn sich diese Fehler auf die Würdigung von Tatsachen erstrecken (BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 1165, m.w.N.); sie sind damit der Rüge eines Verfahrensmangels entzogen (z.B. BFH-Beschluss vom 5. Januar 2007 II B 31/06, BFH/NV 2007, 972; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 83).

- 24** c) Sollte der Kläger mit seinem Vorbringen schließlich eine fehlerhafte bzw. nicht vollständige Darstellung des der Entscheidung des FG zu Grunde liegenden Sachverhalts rügen wollen, kann dies keinen Verfahrensmangel begründen. Dies gilt insbesondere auch hinsichtlich seines Vortrags im Schriftsatz vom 5. Dezember 2012, das Schreiben des FA vom 12. Januar 2004 betreffe das Fahrtenbuch für das Jahr 2004; hingegen habe nach den Ausführungen des FG im Tatbestand seines Urteils (S. 4) die Prüferin mit Schreiben vom 12. Januar 2004 bestätigt, dass das Fahrtenbuch für 1999 anerkannt werden könne, für das Kalenderjahr 2000 sei ein entsprechendes Fahrtenbuch erforderlich.
- 25** Einwendungen gegen die Richtigkeit des im FG-Urteil festgestellten Tatbestandes können nicht als Verfahrensmangel nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren gerügt werden, sondern müssen gegebenenfalls zum Gegenstand eines Antrags auf Tatbestandsberichtigung (§ 108 FGO) gemacht werden. Dies gilt auch für entscheidungserhebliche Tatsachen, die in den Entscheidungsgründen des Urteils mitgeteilt werden (z.B. BFH-Beschluss vom 23. Februar 2012 X B 91/11, BFH/NV 2012, 1150, m.w.N.; Gräber/Stapperfend, a.a.O., § 108 Rz 1, 3).
- 26** 3. Der Senat sieht gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de