

Beschluss vom 17. August 2011, X S 10/11 (PKH)

Verfahrensmängel - Keine Sonderabschreibung nach § 7g EStG hinsichtlich nach der Verpachtung angeschaffter/hergestellter Wirtschaftsgüter

BFH X. Senat

AO § 147 Abs 1 Nr 5, EStG § 7g, FGO § 76 Abs 1, FGO § 93 Abs 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 105 Abs 2 Nr 2, FGO § 119 Nr 6, FöGg § 2 Nr 2, GG Art 103 Abs 1, EStG § 7g

Leitsätze

1. NV: Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst auch die Erörterung der voraussichtlich entscheidungserheblichen Rechtsfragen .
2. NV: Ein Verfahrensmangel i.S. des § 119 Nr. 6 FGO liegt vor, wenn die Begründung des Urteilsspruchs überhaupt oder im Hinblick auf einen - selbständigen - prozessualen Anspruch oder ein selbständiges Angriffsmittel oder Verteidigungsmittel fehlt oder die Entscheidungsgründe nur aus inhaltsleeren Floskeln bestehen oder missverständlich und verworren sind .
3. NV: Verletzt ein Beteiligter die ihm obliegenden Mitwirkungspflichten, führt dies regelmäßig zu einer Einschränkung der gerichtlichen Sachaufklärungspflicht .

Tatbestand

- 1 I. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage des Klägers, Beschwerdeführers und Antragstellers (Antragsteller) wegen Einkommensteuer 1994 bis 1998, Umsatzsteuer 1996 und 1997 sowie gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1996 bis 31. Dezember 1998 mit Urteil vom 25. November 2010 abgewiesen. Dagegen hat der Antragsteller innerhalb der Rechtsmittelfrist Beschwerde wegen der Nichtzulassung der Revision im FG-Urteil eingelegt. Zur Begründung hat er vorgetragen, das FG-Urteil beruhe auf Verfahrensmängeln. Das FG habe sich mit wesentlichen rechtlichen Einwänden des Klägers nicht befasst und damit dessen Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt. Zudem liege eine Überraschungsentscheidung vor. Unter Verstoß gegen den Akteninhalt sei das FG davon ausgegangen, dass es sich bei den streitgegenständlichen Wirtschaftsgütern ausschließlich um bewegliche Wirtschaftsgüter i.S. des § 2 Nr. 2 des Fördergebietsgesetzes (FördG) gehandelt habe. Die Revision sei auch wegen fehlender Begründung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) und §§ 119 Nr. 6, 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO zuzulassen. Mit seiner Weigerung, die Buchführungsunterlagen der X-GbR des Jahres 1995 einzusehen, habe das FG gegen seine Sachaufklärungspflicht verstoßen. Zudem liege dem Urteil ein schwerwiegender Rechtsanwendungsfehler i.S. einer willkürlichen Entscheidung, zumindest aber eine die einheitliche Rechtsprechung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO gefährdende Divergenz zugrunde. Schließlich habe das FG gegen das Willkürverbot gemäß Art. 3 des Grundgesetzes (GG) verstoßen. Mit Schriftsatz vom 8. März 2011 hat der Antragsteller zudem Prozesskostenhilfe (PKH) und die Beiordnung seines Prozessbevollmächtigten beantragt. Eine Erklärung über seine persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse lag dem PKH-Antrag bei.

Entscheidungsgründe

- 2 II. Der Antrag auf Gewährung von PKH wird abgelehnt, weil die vom Antragsteller beabsichtigte Rechtsverfolgung keine hinreichende Aussicht auf Erfolg bietet.
- 3 1. Nach § 142 FGO i.V.m. § 114 der Zivilprozessordnung erhält eine Partei, die nach ihren persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen die Kosten der Prozessführung nicht, nur zum Teil oder nur in Raten aufbringen kann, auf Antrag PKH, wenn die beabsichtigte Rechtsverfolgung hinreichende Aussicht auf Erfolg bietet und nicht mutwillig erscheint.

- 4 2. Der angerufene Senat vermag bei der gebotenen, aber auch ausreichenden summarischen Prüfung des Vortrages des Antragstellers, des Inhalts der vorliegenden Akten und des vom Antragsteller beanstandeten FG-Urteils keinen hinlänglichen Grund i.S. des § 115 Abs. 2 Nrn. 1 bis 3 FGO zu erkennen, der eine Zulassung der Revision rechtfertigen könnte. Insbesondere ist dem FG kein Verfahrensfehler anzulasten, auf dem das Urteil beruhen könnte.
- 5 a) Das FG hat nicht den Anspruch des Antragstellers auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO).
- 6 aa) Gemäß § 96 Abs. 2 FGO darf das Urteil nur auf Tatsachen und Beweisergebnisse gestützt werden, zu denen die Beteiligten sich äußern konnten; § 93 Abs. 1 FGO stellt klar, dass der Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs auch die Erörterung der voraussichtlich entscheidungserheblichen Rechtsfragen umfasst (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Juni 2005 XI B 182/04, BFH/NV 2005, 1838). Die Beteiligten sollen auch in rechtlicher Hinsicht vor Überraschungen bewahrt werden. Die Gewährung rechtlichen Gehörs besteht in der Verschaffung einer ausreichenden Gelegenheit zur Äußerung; inwieweit diese Gelegenheit wahrgenommen wird, ist Sache der Beteiligten.
- 7 bb) Der Einwand des Antragstellers, das FG habe sich in den Entscheidungsgründen mit der entsprechenden Anwendung von Abschn. 83 Abs. 6 Satz 3 der Einkommensteuer-Richtlinien 1999 (EStR) auseinandergesetzt, er habe sich jedoch auf die analoge Anwendung von Abschn. 83 Abs. 6 Satz 4 EStR berufen, enthält keine schlüssige Verfahrensrüge. Bei diesem Vortrag übersieht der Antragsteller, dass das FG nach der Rechtsprechung grundsätzlich weder verpflichtet ist, die maßgebenden rechtlichen Gesichtspunkte seiner Entscheidung mit den Beteiligten umfassend zu erörtern noch die einzelnen für seine Entscheidung maßgebenden Gesichtspunkte im Voraus anzudeuten (BFH-Urteil vom 24. April 1990 VIII R 170/83, BFHE 160, 256, 259, BStBl II 1990, 539, 540; Beschluss des Bundesverfassungsgerichts, vom 19. Mai 1992 1 BvR 986/91, BVerfGE 86, 133, 144). Umso weniger muss sich das Gericht mit sämtlichen rechtlichen Überlegungen der Verfahrensbeteiligten auseinandersetzen, die seiner Überzeugung nach nicht entscheidungserheblich sind. Im Übrigen hat sich das FG offensichtlich mit der Überlegung des Antragstellers zur analogen Anwendung des Abschn. 83 Abs. 6 Satz 4 EStR auseinandergesetzt. Andernfalls hätte es im Tatbestand der Entscheidung (S. 6 letzter Absatz) nicht zu dem Ergebnis kommen können, dass sich der Antragsteller wohl auf Satz 3 des Abschn. 83 Abs. 6 EStR und nicht auf Satz 4 der Richtlinie beruft.
- 8 b) Das FG hat auch keine Überraschungsentscheidung getroffen, weil es seine Entscheidung nicht auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt gestützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gegeben hat, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf des Verfahrens nicht zu rechnen brauchte (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 11. Januar 2007 XI B 22/06, BFH/NV 2007, 909, m.w.N.). Zwar hat der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) dem Antragsteller die Sonderabschreibungen nach dem FördG mit der Begründung verweigert, die Verbleibensvoraussetzungen nach § 2 Nr. 2 FördG lägen nicht vor, weil der Betrieb aufgegeben worden sei. Der Antragsteller hat jedoch eine Betriebsaufgabe mit der Begründung verneint, es läge eine Betriebsverpachtung im Ganzen vor. Zum Nachweis hat er neben dem der Finanzbehörde bekannten Mietvertrag über die Geschäftsräume vom 12. Dezember 1998 einen weiteren Vertrag vom 1. Februar 1999 vorgelegt, in dem auch das Mobiliar und die Kücheneinrichtung vermietet worden ist. Bei dieser Sachlage musste der auch im finanzgerichtlichen Verfahren von seinem jetzigen Prozessbevollmächtigten vertretene Antragsteller damit rechnen, dass das FG sämtliche Verbleibensvoraussetzungen des § 2 Nr. 2 FördG prüft und anhand der höchstrichterlichen Rechtsprechung klärt, ob es sich bei dem "verpachteten Betrieb" um eine Betriebsstätte i.S. der Vorschrift handelt.
- 9 c) Die weitere Rüge, das FG gehe unter Verstoß gegen den Akteninhalt (Anlagenspiegel zum 31. Dezember 1997) davon aus, dass es sich bei den streitgegenständlichen Wirtschaftsgütern ausschließlich um bewegliche Wirtschaftsgüter i.S. des § 2 Nr. 2 FördG handele, indes ein wesentlicher Teil der im Jahr 1997 angeschafften Betriebs- und Geschäftsausstattung nachträgliche Herstellungskosten des Gebäudes bzw. fest mit dem Gebäude verbundene Wirtschaftsgüter seien, entspricht nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO. Der Antragsteller hat es versäumt, unter genauer Angabe der jeweiligen Schriftstücke und Seitenzahlen aus den Akten (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 25. Januar 2011 V B 154/09, BFH/NV 2011, 822) darzulegen, welche Gegenstände das FG zu Unrecht als bewegliche Wirtschaftsgüter i.S. des § 2 Nr. 2 FördG behandelt hat. Im Übrigen liegt ein zur Aufhebung des FG-Urteils führender Verfahrensfehler nur dann vor, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde legt, der dem schriftlich festgehaltenen Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt geblieben ist (Senatsbeschluss vom 10. Februar 2009 X B 165/08, BFH/NV 2009, 781). Im Streitfall hingegen betrifft der Einwand des Antragstellers lediglich die Auslegung

bzw. Anwendung des materiellen Rechts. Damit wird aber regelmäßig kein Revisionszulassungsgrund i.S. des § 115 Abs. 2 FGO geltend gemacht.

- 10 d) Entgegen der Ansicht des Antragstellers ist das FG-Urteil i.S. des § 119 Nr. 6 FGO mit Gründen versehen.
- 11 Nach dem Sinn des sich aus § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO ergebenden Begründungszwangs sollen die Prozessbeteiligten darüber Kenntnis erhalten, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Überlegungen das Urteil beruht. Diesem Zweck genügt eine Begründung nur dann nicht und stellt deshalb einen Verfahrensmangel i.S. des § 119 Nr. 6 FGO dar, wenn den betroffenen Beteiligten die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen, weil die Begründung des Urteilspruchs überhaupt oder im Hinblick auf einen --selbständigen-- prozessualen Anspruch oder ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel fehlt oder weil die Entscheidungsgründe nur aus inhaltsleeren Floskeln bestehen oder missverständlich und verworren sind (z.B. BFH-Beschluss vom 15. Dezember 2005 IX B 98/05, BFH/NV 2006, 768, m.w.N.).
- 12 Der Antragsteller hat in seiner Beschwerdebegründung keine Tatsachen bezeichnet, die einen wesentlichen Begründungsmangel i.S. des § 119 Nr. 6 FGO ergeben.
- 13 Entgegen seiner Auffassung handelt es sich bei seiner Überlegung, ob bei der Frage des Vorliegens der Verbleibensvoraussetzungen gemäß § 2 Nr. 2 FördG der "ruhende Betrieb" analog zu § 7g des Einkommensteuergesetzes (EStG) privilegiert sei, um kein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel. Im Übrigen hat der angerufene Senat bereits im Urteil vom 27. September 2001 X R 4/99 (BFHE 196, 563, BStBl II 2002, 136) erkannt, dass die in § 7g EStG verwendeten Tatbestandsmerkmale "Betrieb" und "Betriebsstätte" eine aktive Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr und eine in diesem Sinne werbende Tätigkeit verlangen. Für nach der Verpachtung angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter können Steuerpflichtige deshalb keine Sonderabschreibung nach § 7g EStG in Anspruch nehmen. Entgegen der Auffassung des Antragstellers privilegiert § 7g EStG den ruhenden Betrieb nicht, sondern fordert die aktive Teilnahme am Wirtschaftsleben.
- 14 Auch aus den Einwendungen des Antragstellers gegen die Argumentationskette des FG zur Wirksamkeit der Schätzung des FA lassen sich keine Tatsachen entnehmen, die einen wesentlichen Begründungsmangel des FG-Urteils schlüssig ergeben. Ihrem objektiven Inhalt nach betreffen die Einwände des Antragstellers (z.B. Nichtvorlage eines Inventars zum 31. Dezember 1995 sei kein formeller oder sachlicher Buchführungsmangel der Streitjahre 1996 und 1997; Nichtvorlage der Inventurlisten des Warenwirtschaftsprogrammes zum Zeitpunkt der Geschäftsaufgabe am 30. September 1997 stelle keinen formellen oder sachlichen Buchführungsmangel für das Wirtschaftsjahr 1996 dar) die Richtigkeit des angefochtenen Urteils, nicht die Vollständigkeit der hierfür gegebenen Begründung. Er bemängelt mit seinem Vortrag nicht das vollständige oder teilweise Fehlen der maßgeblichen rechtlichen Erwägungen, sondern deren Inhalt und Ergebnis. Das aber ergibt, die Richtigkeit solchen Vorbringens unterstellt, keinen Grund für die Zulassung der Revision. Dass in der Nichtvorlage der Inventurlisten zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe ein formeller Buchführungsmangel liegt, hat das FG --wie sich auch aus der Beschwerdebegründung selbst ergibt-- auf § 147 Abs. 1 Nr. 5 der Abgabenordnung gestützt.
- 15 e) Im Beschwerdeverfahren wäre die Revision auch nicht wegen schwerwiegender Mängel der angefochtenen Entscheidung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen. Dem Antragsteller ist es weder mit seinen Ausführungen zur Gewinnermittlung des Textilhandelsgeschäfts noch mit seinen Ausführungen zu den streitgegenständlichen Vorsteuerabzugsbeträgen aus Rechnungen für den Landschafts- und Gartenbaubetrieb gelungen darzulegen, dass das Urteil des FG objektiv willkürlich und unter keinem Gesichtspunkt rechtlich vertretbar ist (BFH-Beschluss vom 1. September 2008 IV B 4/08, BFH/NV 2009, 35). Auch das Ergebnis der Gewinnschätzung des FA, das vom FG bestätigt wurde, stellt sich nicht als offensichtlich realitätsfremd dar. Das FA hat seiner Gewinnschätzung einen Rohgewinnaufschlag von 50 % zugrunde gelegt und das FG hielt diesen Aufschlag unter Berücksichtigung der amtlichen Richtsatzsammlung (hier ist ein Aufschlag von 66 % vorgesehen) und der Tatsache, dass der Antragsteller selbst von einem durchschnittlichen Aufschlag von 225 % ausgegangen ist, für vertretbar. Auch wenn nicht --wie vom FG angenommen-- in den Vorjahren, sondern nur im Jahr 1995 der Aufschlagsatz des Antragstellers 225 % betragen haben sollte und dieser Satz nur wegen unterlassener Teilwertabschreibungen zustande gekommen ist, räumt der Kläger doch in der Beschwerdebegründung einen durchschnittlichen Aufschlagssatz in den Jahren 1995 und 1996 in Höhe von 50 % ein, also genau den Wert, den das FA bei seiner Schätzung angesetzt hat und der vom FG bestätigt worden ist. Von einem schlechthin unververtretbaren, wirtschaftlich unmöglichen Schätzergebnis ist bei dieser Sachlage nicht auszugehen.
- 16 f) Der Antragsteller hat in der Beschwerdebegründung zudem nicht schlüssig dargelegt, das angefochtene Urteil weiche i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO von BFH-Urteilen ab. Hierfür genügt nicht der Vortrag, das FG-

Urteil weiche von der ständigen gefestigten Rechtsprechung ab, weil es von einem wirksamen Wechsel der Gewinnermittlungsart auch ohne Bestandsaufnahme zum 31. Dezember 1994/1. Januar 1995 ausgehe und allein in der Erstellung einer Bilanz zum 31. Dezember 1995 den wirksamen Wechsel der Gewinnermittlungsart sehe. Vielmehr hätte der Antragsteller die tragenden Erwägungen in dem angefochtenen Urteil einerseits und den (vermeintlich) divergierenden Entscheidungen andererseits so herausarbeiten und gegenüberstellen müssen, dass erkennbar wird, dass die Entscheidungen bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt von unterschiedlichen Rechtsgrundsätzen ausgehen (Senatsbeschluss vom 25. März 2010 X B 96/09, BFH/NV 2010, 1459). Dies ist nicht geschehen.

- 17** g) Das FG war nicht gehalten, im Rahmen seiner Amtsermittlungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) den Sachverhalt in Bezug auf die vom Antragsteller geltend gemachten periodenfremden Aufwendungen weiter aufzuklären. Der Antragsteller hat weder im Einspruchs- noch im finanzgerichtlichen Verfahren hierzu irgendwelche Nachweise vorgelegt, obwohl das FA seinen damaligen Berater noch vor Erlass der streitigen Änderungsbescheide hierzu aufgefordert hat. Zudem hat sein Prozessbevollmächtigter in der mündlichen Verhandlung erklärt, nach Rücksprache mit dem Antragsteller könne er zu den periodenfremden Aufwendungen keine weitere Aufklärung geben. Verletzt ein Beteiligter auf diese Weise die ihm obliegenden Mitwirkungspflichten (vgl. § 76 Abs. 1 Sätze 2 und 3 FGO), so führt dies regelmäßig zu einer Einschränkung der gerichtlichen Sachaufklärungspflicht (BFH-Beschluss vom 28. Juni 2006 V B 199/05, BFH/NV 2006, 2098, m.w.N.). Zudem gehört --worauf das FA zutreffend hinweist-- die Verletzung der Sachaufklärungspflicht zu den verzichtbaren Verfahrensmängeln und der Antragsteller hat sein Rügerecht durch die rügelose Verhandlung zur Sache und damit das Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge verloren (z.B. BFH-Beschluss vom 28. Februar 2007 IX B 174/06, BFH/NV 2007, 1171, m.w.N.).
- 18** h) Im Beschwerdeverfahren könnte die Revision auch nicht wegen einer überlangen Verfahrensdauer zugelassen werden. Der Antragsteller hat es versäumt auszuführen, inwieweit das angefochtene Urteil anders ausgefallen wäre, wenn das FG zu einem früheren Zeitpunkt entschieden hätte (BFH-Beschluss vom 26. September 2007 VII B 75/07, BFH/NV 2008, 126).
- 19** 3. Da der PKH-Antrag keinen Erfolg hat, geht der Antrag, dem Antragsteller einen Rechtsanwalt beizuordnen, ins Leere.
- 20** 4. Eine Kostenentscheidung ist nicht zu treffen. Die Entscheidung ergeht --auch hinsichtlich des Antrags auf Beiordnung eines Bevollmächtigten (§ 1 Abs. 2 Nr. 2, § 3 Abs. 2 des Gerichtskostengesetzes i.V.m. Anlage 1 - Kostenverzeichnis-; s. z.B. BFH-Beschlüsse vom 19. Februar 1997 X S 29/96, BFH/NV 1997, 489; vom 23. Dezember 2009 IX S 21/09 (PKH), BFH/NV 2010, 1103)-- gerichtsgebührenfrei.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de