

Beschluss vom 13. July 2011, X B 117/10

Darlegungserfordernisse bei behaupteter Divergenz und kumulativer finanzgerichtlicher Begründung

BFH X. Senat

AO § 88 Abs 1 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 28. April 2010, Az: 7 K 2109/09

Leitsätze

1. NV: Für das Vorliegen einer Divergenz muss das FG seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zu Grunde gelegt haben, der mit einem ebenfalls tragenden Rechtssatz in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt. Tragende Rechtssätze sind solche, die entscheidungserheblich sind .
2. NV: Stützt das FG seine Entscheidung kumulativ auf mehrere Gründe, von denen jeder für sich genommen das Entscheidungsergebnis trägt, so kommt eine Zulassung der Revision nur in Betracht, wenn hinsichtlich jeder dieser Begründungsstränge ein Zulassungsgrund schlüssig geltend gemacht wird und vorliegt .

Gründe

- 1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Die Voraussetzungen zur Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) liegen entweder nicht vor oder sind nicht in der nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gebotenen Form dargelegt worden.
- 2 1. Die von der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) gerügte Abweichung der angefochtenen Entscheidung von den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15. April 1999 IV R 68/98 (BFHE 188, 291, BStBl II 1999, 481), vom 6. März 2003 IV R 23/01 (BFHE 202, 250, BStBl II 2004, 187) und vom 20. Dezember 2006 X R 31/03 (BFHE 216, 288, BStBl II 2007, 862) liegt nicht vor bzw. ist nicht entsprechend den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt worden.
- 3 Eine die einheitliche Rechtsprechung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO gefährdende Divergenz liegt vor, wenn das Finanzgericht (FG) bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH, das Bundesverfassungsgericht, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes FG (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 53, m.w.N.). Das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zu Grunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 18. Januar 1991 VI B 140/89, BFHE 163, 204, BStBl II 1991, 309, und vom 20. Juli 2009 X B 238/08, Zeitschrift für Steuern und Recht 2009, R913; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 54).
- 4 Zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört u.a. eine hinreichend genaue Bezeichnung der vermeintlichen Divergenzentscheidungen sowie die Gegenüberstellung tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits, um eine Abweichung deutlich erkennbar zu machen. Des Weiteren ist darzulegen, dass es sich im Streitfall um einen vergleichbaren Sachverhalt und um eine identische Rechtsfrage handelt (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 5. Oktober 2010 X B 72/10, BFH/NV 2011, 273, m.w.N.).
- 5 a) Eine Abweichung zu dem Senatsurteil in BFHE 216, 288, BStBl II 2007, 862 liegt nicht vor. Nach Auffassung der Klägerin könne dem Senatsurteil in BFHE 216, 288, BStBl II 2007, 862 entnommen werden, dass die Zulässigkeit der Bildung einer Rücklage i.S. des § 7g Abs. 3 ff. des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung (sog. Ansparabschreibung) zunächst bei deren erstmaliger Bildung, also im Jahr 2004, zu prüfen sei. Das FG

hat jedoch weder ausdrücklich noch implizit einen abstrakten Rechtssatz gebildet, der von diesem Grundsatz abweicht. Es ist vielmehr davon ausgegangen, dass die erstmalige Bildung der Ansparabschreibung in Höhe von 15.000 € für die Anschaffung eines PKWs im Jahr 2004 --unstreitig-- berechtigt war. Dies ergibt sich aus der Formulierung im unstreitigen Teil des Tatbestands des angefochtenen Urteils auf Seite 3: "Hierbei handelte es sich um die Auflösung einer in 2004 (als "Betriebsausgabe") gebildeten Ansparrücklage für die voraussichtliche Anschaffung eines Pkw's i.H.v. 15.000 € zzgl. 1.800 € Gewinnzuschlag."

- 6 b) Auch die behauptete Divergenz zu den BFH-Urteilen in BFHE 188, 291, BStBl II 1999, 481, sowie in BFHE 202, 250, BStBl II 2004, 187 rechtfertigt nicht die Zulassung der Revision.
- 7 aa) Das FG hat seine Entscheidung --neben dem Fehlen des für die Verfolgbarkeit der Ansparabschreibung in der Gewinnermittlung erforderlichen Buchnachweises-- kumulativ auf die nicht rechtzeitig erfolgte, hinreichende Konkretisierung der geplanten Investition gestützt, bezüglich derer die Klägerin etwaige Zulassungsgründe nicht dargelegt hat, so dass insoweit eine Divergenz zu den Entscheidungen in BFHE 188, 291, BStBl II 1999, 481 und in BFHE 202, 250, BStBl II 2004, 187 ausscheidet.
- 8 Stützt das FG seine Entscheidung --wie im Streitfall-- kumulativ auf mehrere Gründe, von denen jeder für sich genommen das Entscheidungsergebnis trägt, so kommt eine Zulassung der Revision nur dann in Betracht, wenn hinsichtlich jeder dieser Begründungsstränge ein Zulassungsgrund (schlüssig) geltend gemacht wird und vorliegt (vgl. Senatsbeschlüsse in BFH/NV 2011, 273, und vom 22. April 2008 X B 64/07, BFH/NV 2008, 1345; Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 28 sowie § 115 Rz 60, m.w.N.).
- 9 Das FG hat in seiner Entscheidung ausgeführt, dass die Klägerin die geplante Investition erstmals im Februar 2010 und damit nach Ablauf des Investitionszeitraums durch die Einreichung der Anlage "Entwicklung der Ansparabschreibung" hinreichend konkretisiert habe. Die geplante Investition, die Anschaffung eines PKW, sei im Übrigen nach den Feststellungen der Außenprüfung nicht bis zum 31. Dezember 2008 vorgenommen worden. Ein Abzug der Ansparabschreibung als Betriebsausgabe bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, setzt nach der Rechtsprechung des BFH jedoch voraus, dass dieser die "voraussichtliche" --tatsächlich jedoch nicht durchgeführte-- Investition zumindest binnen des Investitionszeitraums von zwei Jahren hinreichend konkretisiert hat (BFH-Urteile in BFHE 202, 250, BStBl II 2004, 187; vom 21. September 2005 X R 32/03, BFHE 211, 221, BStBl II 2006, 66, und vom 2. August 2006 XI R 44/05, BFHE 214, 486, BStBl II 2006, 903). Damit trägt allein das Fehlen einer hinreichenden Konkretisierung der geplanten Investition innerhalb des zweijährigen Investitionszeitraums das Ergebnis der angefochtenen Entscheidung des FG. Hinsichtlich dieses Begründungsstrangs hat die Klägerin jedoch nicht die Voraussetzungen eines Zulassungsgrundes i.S. von § 115 Abs. 2 FGO dargelegt; insbesondere hat sie auch keinen Verfahrensmangel in der nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gebotenen Form dargelegt (vgl. unter 5.).
- 10 bb) Im Übrigen scheidet eine Divergenz zu dem BFH-Urteil in BFHE 188, 291, BStBl II 1999, 481 --wie der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) zu Recht ausführt-- auch daran, dass das Urteil nicht zu einem gleichen oder vergleichbaren Sachverhalt ergangen ist (vgl. zu diesem Erfordernis: BFH-Beschlüsse vom 11. Mai 2006 IX B 38/06, BFH/NV 2006, 1677, und vom 28. Juni 2006 III B 119/05, BFH/NV 2006, 1844, m.w.N.; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 53). Der BFH hat in seinem Urteil in BFHE 188, 291, BStBl II 1999, 481 die Rechtmäßigkeit einer Schätzung von Besteuerungsgrundlagen bei einem Landwirt, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, überprüft und bejaht, da der Landwirt insbesondere über die von ihm erklärten Verluste keine ausreichenden Aufklärungen i.S. von § 162 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) gegeben habe. Dem stehe auch nicht entgegen, dass den Kläger keine Verpflichtung zur Aufzeichnung von Einnahmen und/oder Betriebsausgaben treffe, da § 4 Abs. 3 EStG selbst keine solche Verpflichtung enthalte. Im Streitfall hingegen geht es darum, ob die Klägerin eine Ansparabschreibung gemäß § 7g Abs. 3 EStG bilden konnte. Gegenstand der Entscheidung ist damit insbesondere, ob die Klägerin im Rahmen ihrer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG den gemäß § 7g Abs. 6 i.V.m. § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStG erforderlichen buchmäßigen Nachweis für die geltend gemachte Ansparabschreibung erbracht hat.
- 11 cc) Schließlich fehlt es für eine Divergenz zu dem BFH-Urteil in BFHE 202, 250, BStBl II 2004, 187 jedenfalls auch an einem tragenden Rechtssatz der vermeintlichen Divergenzentscheidung des BFH in BFHE 202, 250, BStBl II 2004, 187, von dem in der angefochtenen Entscheidung des FG abgewichen worden ist. Soweit die Klägerin ausführt, das BFH-Urteil besage eindeutig, dass bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung keine Verpflichtung bestehe, Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen, liegt darin zumindest kein für die BFH-Entscheidung tragender Rechtssatz. Tragende Rechtssätze sind solche, die in den jeweiligen Entscheidungen

entscheidungserheblich sind (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 24. März 2003 II B 41/02, BFH/NV 2003, 1067; Beermann in Beermann/Gosch, FGO § 115 Rz 119, m.w.N.). Tragend für die Entscheidung des BFH in BFHE 202, 250, BStBl II 2004, 187 war, dass der Kläger innerhalb des Investitionszeitraums --trotz der nach § 4 Abs. 3 EStG nicht bestehenden Aufzeichnungspflicht-- den nach § 7g Abs. 6 i.V.m. § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStG erforderlichen Buchnachweis nicht erbracht sowie die voraussichtliche Investition nicht hinreichend konkretisiert hatte.

- 12** 2. Die Revision ist auch nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Für eine schlüssige und substantiierte Darlegung des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache muss die Klägerin eine bestimmte, für die Entscheidung des Streitfalles erhebliche abstrakte Rechtsfrage herausstellen und substantiiert darauf eingehen, inwieweit diese Rechtsfrage im allgemeinen Interesse an einer einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts der höchstrichterlichen Klärung bedarf (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 16. Juli 2008 X B 202/07, BFH/NV 2008, 1681). Die angefochtene Entscheidung betrifft die Vorschrift des § 7g Abs. 3 ff. EStG in der Fassung des Streitjahres 2006 und damit ausgelaufenes Recht. In einem solchen Fall müssen in der Beschwerdebegründung besondere Gründe geltend gemacht werden, die ausnahmsweise eine Abweichung von der Regel rechtfertigen, nach der Rechtsfragen, die ausgelaufenes Recht betreffen, regelmäßig keine grundsätzliche Bedeutung mehr zukommt (z.B. Senatsbeschluss vom 18. März 2010 X B 124/09, BFH/NV 2010, 1278, m.w.N.) An einer solchen Darlegung des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO fehlt es.
- 13** 3. Insoweit hat die Klägerin auch die Anforderungen an die Darlegung des Revisionszulassungsgrundes der Notwendigkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) nicht erfüllt. Es gelten die zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO höchstrichterlich entwickelten Anforderungen (Senatsbeschluss vom 15. Dezember 2004 X B 48/04, BFH/NV 2005, 698; zur Qualifikation dieses Zulassungsgrundes als speziellen Tatbestand der "Grundsatzrevision" vgl. auch Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 38). Daher erfordert auch dieser Zulassungsgrund das Herausstellen einer klärungsbedürftigen, entscheidungserheblichen und klärbaren Rechtsfrage, deren Klärung in einem künftigen Revisionsverfahren zu erwarten ist (vgl. Senatsbeschluss vom 9. Februar 2006 X B 107/05, BFH/NV 2006, 938; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 41 und § 116 Rz 38, 32).
- 14** 4. Soweit die Beschwerdebegründung sich darüber hinaus gegen die materiell-rechtliche Richtigkeit der angefochtenen Entscheidung des FG richtet, wird damit kein Zulassungsgrund geltend gemacht. Wegen etwaiger inhaltlicher Mängel der finanzgerichtlichen Entscheidung ist die Revision nur dann gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen, wenn die angefochtene Entscheidung derart schwerwiegende Fehler bei der Auslegung des revisiblen Rechts aufweist, dass die Entscheidung des FG "objektiv willkürlich" erscheint oder auf sachfremden Erwägungen beruht und unter keinem denkbaren Gesichtspunkt rechtlich vertretbar ist (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 4. August 2010 X B 198/09, BFH/NV 2010, 2102). Dies ist weder vorgetragen noch erkennbar.
- 15** 5. Die Klägerin hat keinen Verfahrensmangel dargelegt. Die Bezeichnung eines Verfahrensmangels i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO verlangt eine genaue Angabe der Tatsachen, die den gerügten Mangel ergeben. Darüber hinaus muss schlüssig vorgetragen werden, inwiefern das angegriffene Urteil ohne diesen Verfahrensmangel anders ausgefallen wäre (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 18. August 2010 X B 178/09, BFH/NV 2010, 2010; Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 48, 49).
- 16** a) Soweit die Klägerin sinngemäß rügt, das FA habe den Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO) dadurch verletzt, dass es nicht geprüft habe, ob die in 2004 gebildete Ansparschreibung nicht im Jahr 2004 hätte rückgängig gemacht werden müssen, kann sie damit im vorliegenden Verfahren nicht gehört werden. Ebenso kann sie nicht damit gehört werden, die bei ihr durchgeführte Außenprüfung sei nicht nach den gesetzlichen Vorschriften erfolgt. Verfahrensmängel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO sind Verstöße des FG gegen Vorschriften des Gerichtsverfahrensrechts; Fehler des FA im Besteuerungsverfahren oder im außergerichtlichen Vorverfahren fallen grundsätzlich nicht darunter (z.B. BFH-Beschlüsse vom 9. Mai 2007 IX B 218/06, BFH/NV 2007, 1526, und vom 22. Oktober 1994 V B 40/94, BFH/NV 1995, 610; vgl. Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 77).
- 17** b) In dem klägerischen Vorbringen, (auch) das FG habe im Rahmen seiner Ermittlungspflicht prüfen müssen, ob die Ansparschreibung bereits im Jahr 2004, also im Jahr der erstmaligen Bildung, hätte rückgängig gemacht werden müssen, liegt die Rüge des Verstoßes gegen die richterliche Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO). Wird --wie hier-- sinngemäß gerügt, das FG hätte auch ohne entsprechenden Beweisantritt von Amts wegen den Sachverhalt weiter aufklären müssen, so sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH Ausführungen dazu erforderlich, welche Tatsachen das FG hätte aufklären müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich

bei einer weiteren Sachaufklärung voraussichtlich ergeben hätten, inwiefern eine weitere Aufklärung des Sachverhalts auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können und aus welchen Gründen sich dem FG unter Berücksichtigung seines Rechtsstandpunkts die Notwendigkeit einer weiteren Aufklärung des Sachverhalts hätte aufdrängen müssen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 10. April 2006 X B 209/05, BFH/NV 2006, 1461, und vom 25. Februar 2008 XI B 228/07, nicht veröffentlicht; Gräber/ Ruban, a.a.O., § 120 Rz 70). Daran fehlt es im Streitfall. Insbesondere ist nicht schlüssig und substantiiert dargetan, dass und aus welchen Gründen sich dem FG unter Zugrundelegung seines Rechtsstandpunkts die Notwendigkeit weiterer Aufklärungsmaßnahmen hätte aufdrängen müssen. Die Klägerin trägt zwar sinngemäß vor, sie habe darauf hingewiesen, dass die Tatsachen zur Prüfung der Zulässigkeit der Bildung der Ansparabschreibung im Jahr 2004 zu ermitteln seien. Den FG-Akten ist jedoch ein Vortrag der Klägerin zu der Frage der Zulässigkeit der Bildung der Ansparabschreibung im Jahr 2004 nicht zu entnehmen. Dies deckt sich mit den bindenden Feststellungen des FG im unstreitigen Teil des Tatbestands der angefochtenen Entscheidung, aus denen sich implizit ergibt, dass die erstmalige Bildung der Ansparabschreibung im Jahre 2004 zwischen den Beteiligten im finanzgerichtlichen Verfahren nicht streitig war. Streitig war im finanzgerichtlichen Verfahren, ob die erneute Bildung der Ansparabschreibung im Jahre 2006 die an sie zu stellenden Voraussetzungen gemäß § 7g Abs. 6 i.V.m. § 7g Abs. 3 EStG erfüllt. Demgemäß hat die Klägerin vorgetragen, die Ansparabschreibung für die geplante Anschaffung des PKW sei bereits in der (ursprünglichen) Gewinnermittlung für 2006 gebildet worden. Dies sei aus der Anlage EÜR ersichtlich. Denn indem dort keine Angaben zur Auflösung der in 2004 gebildeten Ansparabschreibung gemacht worden seien, werde zum Ausdruck gebracht, dass die Ansparabschreibung erneut habe gebildet werden sollen. Damit ging die Klägerin in ihren Ausführungen augenscheinlich selbst von der Zulässigkeit der Bildung der Ansparabschreibung im Jahr 2004 aus. Das Vorbringen der Klägerin ist insoweit weder schlüssig noch substantiiert.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de