

Beschluss vom 05. Juni 2012, I R 51/11

Begründung der Revision

BFH I. Senat

FGO § 118 Abs 2, FGO § 120 Abs 3 Nr 2

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 11. Mai 2011, Az: 1 K 1099/06

Leitsätze

NV: Wendet sich die Revision gegen die tatsächlichen Feststellungen des FG wegen eines Verfahrensfehlers, so sind nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO die diese Behauptung tragenden Tatsachen schlüssig zu bezeichnen. Wird die Revision im Hinblick auf die tatsächlichen Feststellungen des FG auf einen materiellen Rechtsverstoß gestützt (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO), so kann insoweit --aufgrund der Bindung des Revisionsgerichts nach § 118 Abs. 2 FGO-- grundsätzlich nur geltend gemacht werden, dass die tatsächliche Würdigung der Vorinstanz mit den Denkgesetzen oder mit allgemeinen Erfahrungssätzen nicht vereinbar oder dass sie widersprüchlich oder aus den Gründen des angefochtenen Urteils nicht nachvollziehbar ist.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein kommunaler Zweckverband. Er wurde 1998 im Zuge der Neuordnung der Abfall- und Abwasserwirtschaft in ... gegründet und ist hierdurch Rechtsnachfolger u.a. des V-Verbands (V) geworden, der sich gleichfalls mit der Abfallentsorgung und -verwertung befasste und verschiedene Betriebe gewerblicher Art (BgA) unterhielt.
- 2 In diesem Zusammenhang hatte der V sich dafür entschieden, eine Müllverwertungs- und Verbrennungsanlage, die Anlage (Anlage X), --auf der Grundlage eines Erbbaurechts-- durch eine Besitzgesellschaft zu errichten und von dieser entgeltlich einer Betriebsführungsgesellschaft (Betreiber-gesellschaft) zu überlassen. Die Arbeiten zur Errichtung der Anlage X sind in den Jahren 1994 und 1995 von einem Eigenbetrieb des V --einem sog. Vorgründungs-BgA-- durchgeführt worden; dessen Vermögen wurde --nach Feststellungen der Vorinstanz vorbehaltlich von Vorsteuererstattungsansprüchen-- zum 1. April 1995 in die neu gegründete Besitzgesellschaft, die V-GmbH, als Sacheinlage eingebracht.
- 3 Nachdem die Finanzbehörden --unter Mitwirkung des verbandsmäßig zuständigen Finanzministeriums-- die Unternehmereigenschaft des Vorgründungs-BgA anerkannt hatten, reichte der Kläger berichtigte Umsatzsteuererklärungen betreffend den Vorgründungszeitraum (1994/1995) ein. Die zusätzlich erklärten Vorsteuerbeträge in Höhe von ... DM sowie die angefallenen Zinsen in Höhe von ... DM sind dem Kläger am 4. Dezember 2000 erstattet worden. Mit dem gegenüber dem Kläger für den "Vorgründungs-BgA V" ergangenen Körperschaftsteuerbescheid vom 3. November 2005 erfasste der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Erstattungszinsen für das Streitjahr (2000) als Einkommen und setzte die Körperschaftsteuer auf ... fest.
- 4 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wurde vom Finanzgericht (FG) des Saarlandes mit Urteil vom 12. Mai 2011 (Az: 1 K 1099/06) abgewiesen. Das FG erläuterte hierzu, dass es sich bei den Erstattungszinsen um Betriebseinnahmen des Klägers handle, die in einem unmittelbaren Veranlassungszusammenhang mit der wirtschaftlichen (operativen) Tätigkeit des Vorgründungs-BgA stünden; sie seien nicht im Rahmen der Aufgabe des BgA, sondern als nachträgliche Einkünfte i.S. von § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1999 i.V.m. § 24 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes 1997 zu erfassen. Die Erstattungszinsen teilten als steuerliche Nebenleistung (§ 3 Abs. 4 der Abgabenordnung --AO--) das Schicksal der Vorsteuer-Erstattungsansprüche. Diese seien --nach Einbringung der Anlage X in die V-GmbH-- als Vermögenswerte des V zurückgeblieben und weiterhin dem Vorgründungs-BgA und damit zugleich auch der körperschaftsteuerpflichtigen Sphäre des Klägers (als Rechtsnachfolger des V) zugeordnet. Unerheblich sei dabei, dass die Tätigkeit des Vorgründungs-BgA im Zeitpunkt des Entstehens der Zinsansprüche bereits beendet worden sei. Maßgeblich sei nach der Gesetzessystematik (§§ 3

Abs. 4, 233 ff. AO) vielmehr, dass der Vorsteuer-Erstattungsanspruch durch die Aufgabe des BgA seinen betrieblichen Charakter nicht verloren habe und deshalb --entgegen der Ansicht des Klägers-- für die akzessorischen Zinsansprüche nichts anderes gelten könne. Sie seien demgemäß nicht in den steuerfreien Vermögensbereich überführt worden, sondern wegen des fortbestehenden Veranlassungszusammenhangs als nachträgliche Einnahmen anzusetzen.

- 5 Mit der vom FG zugelassen Revision macht der Kläger vor allem geltend, alle Beteiligten seien bisher zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Vorsteueransprüche im Vermögen des V (bzw. des Klägers) zurückgeblieben seien. Tatsächlich seien sie in die V-GmbH eingebracht worden. Dies entspreche nicht nur dem "idealtypischen Ablauf" einer GmbH-Gründung, sondern auch den Regelungen des Einbringungsvertrags (EV) vom 27. September 1995. Nach § 1 EV seien die in Anlage I aufgeführten Vermögensgegenstände von dem V der V-GmbH zu übertragen und nach § 2 EV die in der Anlage II aufgeführten Ansprüche abzutreten gewesen. Da die V-GmbH nach der Präambel des EV zudem in die für sie von dem V geschlossenen Verträge mit allen Rechten und Pflichten eingetreten sei, habe die zivilrechtliche Übertragung auch die Vorsteuererstattungsansprüche umfasst. Die im EV genannten Anlagen I und II sind innerhalb der Revisionsbegründungsschrift nicht vorgelegt worden; allerdings hat der Kläger innerhalb dieser Frist Kopien des auf den 31. Dezember 2000 erstellten Jahresabschlusses vorgelegt, aus denen sich nach seiner Ansicht ergebe, dass die V-GmbH in diesem Jahr die Erstattungsansprüche betreffend die Jahre 1994 und 1995 bilanziert habe. Hiervon abweichend sei die Vorinstanz fälschlicherweise von einem Rückbehalt der Vorsteuererstattungsansprüche ausgegangen und habe es hierbei versäumt, den Sachverhalt von Amts wegen nach § 76 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) weiter aufzuklären. Sollte der Senat diese Ansicht zum Anspruchsübergang nicht bereits aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung teilen, werde deshalb (hilfsweise) eine Zurückverweisung an die Vorinstanz angeregt. Des Weiteren trägt der Kläger vor, dass auch dann, wenn man mit dem FG davon ausgehe, dass die Vorsteueransprüche nicht der V-GmbH abgetreten worden seien, die Revision Erfolg haben müsse, da die Erstattungsansprüche im Hoheitsbereich vereinnahmt worden seien. Der Kläger hat insoweit --ohne weitere Erläuterungen-- auf sein erstinstanzliches Vorbringen Bezug genommen.
- 6 Der Kläger beantragt sinngemäß, den Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 3. November 2005 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. April 2006 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision genügt nicht den Begründungserfordernissen des § 120 Abs. 3 FGO; sie ist deshalb zu verwerfen (§ 124 Abs. 1 i.V.m. § 126 Abs. 1 FGO).
- 9 1. Auch eine vom FG zugelassene Revision ist nach § 120 Abs. 2 und Abs. 3 FGO zu begründen. Wendet sich der Revisionskläger gegen die materielle Sicht des FG, so hat er die Umstände zu bezeichnen, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO); wird die Revision auf die Verletzung von Verfahrensvorschriften gestützt, so sind die Tatsachen zu bezeichnen, die den gerügten Mangel ergeben (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO).
- 10 a) Soweit der Kläger vorträgt, der Körperschaftsteuerbescheid 2000 erweise sich deshalb als rechtswidrig, weil die Vorsteueransprüche nicht im Vermögen des V (bzw. des Klägers) zurückgeblieben seien, entspricht sein Vortrag nicht den vorgenannten Anforderungen.
- 11 aa) Auszugehen ist hierbei davon, dass mit einer Revision nach § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO nur geltend gemacht werden kann, dass das angefochtene Urteil auf der Verletzung von Bundesrecht beruht. An die in dem angefochtenen Urteil getroffenen tatsächlichen Feststellungen ist der Bundesfinanzhof (BFH) hingegen nach § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich gebunden, es sei denn, dass in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsgründe vorgebracht sind. Demgemäß kann eine Revision --soweit sie sich gegen die tatsächlichen finanzgerichtlichen Feststellungen oder gegen die tatsächliche Würdigung des Sachverhalts durch die Vorinstanz wendet-- nur auf das Vorliegen eines Verfahrensmangels (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO) oder in materiell-rechtlicher Hinsicht (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO) grundsätzlich nur darauf gestützt werden, dass die tatsächliche Würdigung mit den Denkgesetzen oder mit allgemeinen Erfahrungssätzen nicht vereinbar oder dass sie widersprüchlich oder aus den Gründen des angefochtenen Urteils nicht nachvollziehbar sei (vgl. BFH-Beschluss vom 11. April 2002 VII R 1/02, BFH/NV 2002, 950).

- 12** bb) Da zu den tatsächlichen Feststellungen i.S. von § 118 Abs. 2 FGO insbesondere auch die für die Entscheidung des FG maßgeblichen Tatsachen gehören, die das FG als unstreitig angesehen hat (BFH-Beschluss vom 11. Februar 2011 XI S 1/11, BFH/NV 2011, 829; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 39), und das FG im Streitfall --im Einklang mit dem erstinstanzlichen Vortrag der Beteiligten-- davon ausgegangen ist, dass die Vorsteuervergütungsansprüche des V nicht in das Vermögen der V-GmbH (Besitzgesellschaft) eingebracht worden sind, beruht das vorinstanzliche Urteil auf der tatsächlichen Feststellung, dass die Vergütungsansprüche nicht Gegenstand der Abtretungserklärungen im Zuge der Sachgründung des Besitzunternehmens waren.
- 13** cc) Die hiergegen vom Kläger in der Revisionsbegründungsschrift erhobenen Einwände sind nicht geeignet, eine Rechtsverletzung i.S. von § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO schlüssig darzulegen. Der Kläger hat weder dargetan, dass die Tatsachenfeststellung der Vorinstanz den Denkgesetzen oder den allgemeinen, d.h. den jedermann zugänglichen und durch keine Ausnahmen durchbrochenen Erfahrungssätzen (Gräber/Ruban, a.a.O., § 118 Rz 28, m.w.N.) widerstreite. Insbesondere kann Letzteres nicht in der --nicht näher belegten-- Behauptung gesehen werden, es entspreche dem idealtypischen Ablauf einer GmbH-Gründung, dass die Vorgründungsgesellschaft ihr gesamtes Vermögen der GmbH übertrage. Noch kann dem Vortrag des Klägers eine substantiierte Erläuterung dazu entnommen werden, dass die tatsächliche Feststellung zum Rückbehalt der Vorsteueransprüche nicht nachvollziehbar sei; dem steht --was die Revisionsbegründungsschrift nicht hinreichend gewürdigt hat-- jedenfalls entgegen, dass auch die Beteiligten bis zum Abschluss des erstinstanzlichen Verfahrens von dem vom FG angenommenen Sachverhalt ausgegangen sind.
- 14** dd) Die Revisionsbegründung genügt mit Rücksicht auf die Zuordnung der Vorsteuervergütungsansprüche zum Vermögensbereich des V (bzw. des Klägers) auch nicht den formellen Anforderungen an eine Verfahrensrüge (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO).
- 15** Wird --wie vom Kläger-- geltend gemacht, dass das FG gegen seine Pflicht zur Sachaufklärung von Amts wegen (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) verstoßen habe, so ist innerhalb der Revisionsbegründungsfrist u.a. konkret darzulegen, aus welchen Gründen sich dem FG eine weitere Sachaufklärung ohne einen entsprechenden Beweisantrag der Beteiligten hätte aufdrängen müssen und welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich hierbei voraussichtlich ergeben hätten (vgl. Gräber/Ruban, a.a.O., § 120 Rz 70, mit umfangreichen Nachweisen).
- 16** Abgesehen davon, dass den bis zum Ablauf der Revisionsfrist vorgelegten Unterlagen nicht --jedenfalls aber nicht hinreichend konkret-- die behauptete Abtretung der Vorsteuervergütungsansprüche entnommen werden kann und der Kläger auch nicht die Wahrung der Anzeigeeerfordernisse des § 46 AO erläutert hat, ist der Revisionsvortrag auch deshalb nicht geeignet, einen Verstoß gegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO darzulegen, weil nicht erkennbar ist, weshalb der Vorinstanz sich insoweit eine weitere Sachaufklärung hätte aufdrängen müssen. Hiergegen spricht bereits, dass --wie in der Revisionsbegründungsschrift eingeräumt-- die Beteiligten während des gesamten finanzgerichtlichen Verfahrens vom Rückbehalt der Vorsteuervergütungsansprüche ausgegangen sind; hinzu kommt, dass nur auf der Grundlage dieses Geschehensablaufs erklärbar ist, dass der Kläger (als Rechtsnachfolger des V) Umsatzsteuererklärungen betreffend den Vorgründungszeitraum der V-GmbH eingereicht und ihm im Dezember 2000 sowohl die erklärten Vorsteuerbeträge als auch die hierauf entfallenden Zinsen erstattet worden sind. Demgemäß ist auch nicht ersichtlich, aus welchen Gründen es sich dem FG hätte aufdrängen müssen, der Frage einer --nach dem Vorbringen des Klägers innerhalb der Revisionsbegründungsfrist zudem nicht konkret belegten-- Abtretung der Vergütungsansprüche nachzugehen.
- 17** b) Die Revision des Klägers ist schließlich nicht deshalb hinreichend begründet, weil die Revisionsbegründungsschrift hilfsweise, d.h. für den Fall, dass die Vorsteuervergütungsansprüche nicht der V-GmbH abgetreten worden sein sollten, zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen im erstinstanzlichen Verfahren verweist, nach denen die Erstattungsinsen im Hoheitsbereich vereinnahmt worden seien, weil der Vorgründungs-BgA im Streitjahr (2000) nicht mehr existiert habe.
- 18** aa) Der Kläger hat insoweit außer Acht gelassen, dass die in § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO geforderte Bezeichnung der die Rechtsverletzung begründenden Umstände auch Angaben dazu umfasst, aus welchen Gründen der Revisionskläger das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erachtet. Demgemäß gehört nach ständiger Rechtsprechung des BFH zu einer ordnungsgemäßen Revisionsbegründung u.a. die Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen FG-Urteils; es muss erkennbar sein, dass der Revisionskläger die Begründung jenes Urteils und sein eigenes bisheriges Vorbringen überprüft hat. Deshalb ist darzutun, welche Ausführungen der Vorinstanz aus welchen Gründen unrichtig sein sollen. Die Bezugnahme auf das erstinstanzliche Vorbringen des Revisionsklägers genügt dem regelmäßig nicht (BFH-Urteil vom 20. April 1999 VIII R 81/94, BFH/NV 1999, 1457;

Senatsbeschluss vom 1. Juni 2006 I R 12/05, BFH/NV 2006, 2088). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt nur dann, wenn der Revisionskläger sich schon in der Klageschrift umfassend und abschließend mit den Argumenten auseinandergesetzt hat, auf die das FG in der Folge seine Entscheidung gestützt hat (Senatsurteil vom 25. August 2009 I R 88, 89/07, BFHE 226, 296, BFH/NV 2009, 2047; BFH-Beschluss vom 19. Oktober 2000 VI R 73/00, BFH/NV 2001, 333; Gräber/Ruban, a.a.O., § 120 Rz 61, m.w.N.).

- 19** bb) Die Revisionsbegründungsschrift wird diesen Anforderungen nicht gerecht. Sie enthält weder eine Auseinandersetzung mit den Gründen des vorinstanzlichen Urteils, sondern beschränkt sich --gestützt auf eine bloße Rechtsbehauptung (Zuordnung des Vergütungsanspruchs zum hoheitlichen Bereich des V bzw. des Klägers)-- darauf, den eigenen Rechtsstandpunkt zu wiederholen. Noch erfüllt der pauschale Verweis auf die erstinstanzlichen Schriftsätze die vorgenannten Voraussetzungen, nach denen ausnahmsweise eine Revision mittels Bezugnahme auf den finanzgerichtlichen Vortrag begründet werden kann. Das FG ist der Ansicht des Klägers, die Zinsansprüche seien nach Aufgabe des Vorgründungs-BgA dem Hoheitsbereich des V zugewiesen gewesen, vor allem deshalb nicht gefolgt, weil die Erstattungszinsen in einem unmittelbaren und fortbestehenden Veranlassungszusammenhang zu der wirtschaftlichen (operativen) Tätigkeit des Vorgründungs-BgA stünden und als (akzessorische) steuerliche Nebenleistung das Schicksal der als (Rest-)Betriebsvermögen zurückgebliebenen Vorsteuer-Erstattungsansprüche mit der weiteren Folge teilten, dass sie nicht im Rahmen der Aufgabe des BgA, sondern als nachträgliche Einkünfte zu erfassen seien. Nach den dem Senat vorgelegten Akten hat sich der Kläger im Rahmen seines erstinstanzlichen Vorbringens mit diesen Erwägungen und ihrer von der Vorinstanz vertretenen systematischen Zusammenschau nicht --jedenfalls nicht substantiell-- auseinandergesetzt. Demgemäß kann der Senat auch offenlassen, ob --woran es vorliegend gleichfalls fehlen würde-- ein Verweis auf den erstinstanzlichen Vortrag nur dann den Begründungserfordernissen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO zu genügen vermag, wenn der Revisionskläger die einschlägigen Schriftsätze des finanzgerichtlichen Verfahrens benennt und die hierdurch in Bezug genommenen Ausführungen zumindest stichwortartig umreißt.
- 20** 2. Die Verwerfung der Revision ist durch Beschluss auszusprechen (§ 126 Abs. 1 i.V.m. § 10 Abs. 3 FGO; Gräber/Ruban, a.a.O., § 10 Rz 2, § 126 Rz 4).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de