Beschluss vom 09. Juli 2012, III B 66/11

Rüge fehlender Sachaufklärung - Tauschgeschäft zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter - Annahme fremdüblicher Bedingungen - Bestimmung des Werts des hingegebenen Wirtschaftsguts - Beweiswürdigung

BFH III. Senat

FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 2, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, EStG § 6 Abs 6 S 1, BewG § 9 Abs 2, HGB § 255 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 09. März 2011, Az: 1 K 1820/08

Leitsätze

1. NV: Rügt das Finanzamt einen Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht, ohne selbst Anträge auf weitere Sachaufklärung gestellt zu haben, sind für eine ordnungsgemäße Rüge insbesondere Ausführungen dazu erforderlich, aus welchen Gründen sich für das FG die Notwendigkeit einer weiteren Sachaufklärung hätte aufdrängen müssen .

2. NV: Mit der Rüge, das FG habe es trotz entsprechender Anhaltspunkte in den Akten unterlassen, einen bestimmten rechtlichen Gesichtspunkt zu überprüfen, wird kein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht dargelegt, sondern eine fehlerhafte rechtliche Würdigung behauptet, die notwendigerweise jeder Sachaufklärung vorausgeht .

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Beschwerdegegnerin (Klägerin) ist Herstellerin von .... Sie vereinbarte mit der X-GmbH u.a., dass letztere für die Klägerin ein Werk errichtet und in betriebsbereitem Zustand übergibt. Weiter sollte ein 72-Stunden-Test des gesamten Werks durchgeführt werden, um zu überprüfen, ob das Werk die vereinbarten Mindestleistungszusagen erfüllt. Für den Fall der schuldhaften Nichteinhaltung des vereinbarten Abnahmetermins war vorgesehen, dass die X-GmbH eine Vertragsstrafe an die Klägerin zahlen sollte.

2 Die X-GmbH errichtete das Werk mit acht Maschinen. Die Herstellungskosten der Maschinen beliefen sich auf insgesamt ... €. Der im Dezember 2004 durchgeführte 72-Stunden-Test führte zu Meinungsverschiedenheiten und zunächst zur Nichtabnahme des Werks durch die Klägerin. Nach Ansicht der Klägerin belief sich die Vertragsstrafe im März 2005 bereits auf ca. ... €. Zur Vermeidung langwieriger Verfahren legten die Vertragspartner den Streit dadurch bei, dass einerseits die X-GmbH bis Ende November 2005 zwei weitere Maschinen errichtete und andererseits die Klägerin hierfür ... € bezahlte, das Werk auf den 1. März 2005 abnahm und auf weitere Ansprüche verzichtete. Im März 2005 wurde ein entsprechender Vertrag unterzeichnet (sog. Waiver Agreement --Vereinbarung--).

3 Der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) führte bei der Klägerin Ende 2005/Anfang 2006 eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung durch. Er vertrat die Ansicht, die wechselseitigen Verpflichtungen aus der im März 2005 abgeschlossenen Vereinbarung begründeten einen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch. Die Klägerin habe mit der Abnahme und dem Verzicht auf die Vertragsstrafe eine Leistung erbracht. Die Bemessungsgrundlage für die Leistung der Klägerin sei anhand des gemeinen Werts der Gegenleistung der X-GmbH abzüglich der geleisteten Zuzahlung von ... € zu ermitteln. Dabei wurde der gemeine Wert der Gegenleistung --ausgehend von den Kosten für die errichteten acht Maschinen-- mit ca. ... € angesetzt. Hieraus ergab sich eine Bemessungsgrundlage von ca. ... €.

4 Ende Mai 2006 beantragte die Klägerin Investitionszulage für das Jahr 2005 (Streitjahr). Mit diesem Antrag wurde auch eine Investitionszulage für die beiden Maschinen in Höhe von ... € (Anschaffungskosten von ... € x Zulagensatz von 12,5 %) geltend gemacht. Das FA setzte die Investitionszulage für 2005 auf ... € fest. In diesem Betrag war für die beiden Maschinen lediglich eine Investitionszulage in Höhe von ... € (Anschaffungskosten von ... € x Zulagensatz von 12,5 %) berücksichtigt. Der Einspruch blieb erfolglos.

5 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) erhöhte die festgesetzte Investitionszulage um ... €. Zur Begründung

führte es im Wesentlichen aus, die Klägerin habe für die beiden Maschinen Anschaffungskosten in Höhe von ... € getragen. Der Begriff der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sei im Investitionszulagenrecht nicht definiert, sondern dem Einkommensteuergesetz entnommen. Danach sei auch im Investitionszulagenrecht für den Begriff der Anschaffungskosten auf die Definition in § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs zurückzugreifen. Zu den Anschaffungskosten gehörten daher insbesondere der vereinbarte Kaufpreis, ferner alle sonstigen vermögenswerten Leistungen bzw. Verpflichtungen. Werde der Kaufpreis durch die Hingabe von Wirtschaftsgütern erbracht, sei deren gemeiner Wert maßgeblich (§ 6 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung --EStG--). Danach habe die Klägerin für die Anschaffung der beiden weiteren Maschinen nicht nur ... € aufgewendet, sondern auch das Werk abgenommen und insbesondere auf den Anspruch auf Vertragsstrafe verzichtet. In der Vereinbarung sei zwar der Wert dieses Anspruchs nicht beziffert worden. Sein Wert sei aber im Hinblick darauf, dass sich bei fremden Dritten Leistung und Gegenleistung ausgeglichen gegenüberstünden, den Vertragsparteien die Anschaffungskosten der Maschinen bekannt gewesen seien, es sich hierbei um Marktpreise gehandelt habe und die Klägerin zudem bereit gewesen sei, ... € aufzuwenden, mit ... € ausreichend konkretisiert.

6 Mit seiner Beschwerde begehrt das FA die Zulassung der Revision wegen Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und wegen Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).

Entscheidungsgründe

7 II. Die Beschwerde ist unbegründet und durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO).

8 1. Der vom FA geltend gemachte Zulassungsgrund der Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO) liegt nicht vor.

9 a) Eine Divergenz ist anzunehmen, wenn das FG mit einem das angefochtene Urteil tragenden und entscheidungserheblichen Rechtssatz von einem eben solchen Rechtssatz einer anderen Gerichtsentscheidung abgewichen ist. Das angefochtene Urteil und die vorgebliche Divergenzentscheidung müssen dabei dieselbe Rechtsfrage betreffen und zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sein (Senatsbeschluss vom 12. Oktober 2011 III B 56/11, BFH/NV 2012, 178, m.w.N.).

10 b) Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Das FA macht geltend, das FG habe seinem Urteil den abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt, die Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts bei Erwerb durch Tausch bestimmten sich nach dem gemeinen Wert des empfangenen, nicht nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts. Hierdurch weiche das FG von dem in dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25. Januar 1984 I R 183/81 (BFHE 140, 538, BStBl II 1984, 422) aufgestellten Rechtssatz ab, wonach für die Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts bei Erwerb gegen Verzicht auf eine Forderung nicht der Marktwert des empfangenen Wirtschaftsguts, sondern der gemeine Wert der Forderung maßgeblich sei.

11 Das FG hat jedoch den vom FA behaupteten abweichenden abstrakten Rechtssatz nicht aufgestellt. Ein solcher Rechtssatz kann sich zwar auch aus scheinbar nur fallbezogenen Ausführungen des FG ergeben. Der Entscheidung des FG liegt aber der Standpunkt zugrunde, dass sich die Anschaffungskosten des empfangenen Wirtschaftsguts --wie in § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG geregelt-- nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts bemessen. Dementsprechend hat das FG in seinem Urteil (unter I.3.a und b der Entscheidungsgründe) die Anschaffungskosten der nachgelieferten zwei Maschinen anhand der Zuzahlung und dem Wert des Anspruchs auf Vertragsstrafe bestimmt. Auch wenn das FG bei der Ermittlung des Werts des genannten Anspruchs die Marktpreise der zuvor gelieferten acht Maschinen mitberücksichtigt hat, liegt hierin keine Abweichung im Grundsätzlichen, sondern, wenn überhaupt, eine rechtlich unzutreffende Ermittlung des gemeinen Werts des hingegebenen Wirtschaftsguts (Anspruch auf Vertragsstrafe) im Einzelfall. Im Übrigen bleibt darauf hinzuweisen, dass auch der BFH in einem Fall, in dem die Ermittlung bzw. Schätzung des gemeinen Werts des hingegebenen Wirtschaftsguts außerordentlich schwierig oder gar unmöglich war, es für zulässig erachtete, den gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts anhand des gemeinen Werts des empfangenen Wirtschaftsguts zu bestimmen (BFH-Urteil vom 18. Juli 1972 VIII R 16/68, BFHE 106, 432, BStBl II 1972, 884).

12 2. Soweit das FA behauptet, das FG habe gegen seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) verstoßen, weil es --trotz entsprechender Anhaltspunkte in den Akten-- nicht ermittelt habe, dass die X-GmbH im Streitjahr zu 29,4 % an der Klägerin beteiligt gewesen sei, wird der behauptete Verfahrensmangel nicht in der durch § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO geforderten Art und Weise dargelegt.

13 a) Die Sachaufklärungspflicht des FG wird durch die Mitwirkungspflicht der Beteiligten (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO)

begrenzt. Kommen diese ihrer Mitwirkungspflicht nicht nach, reduziert sich die Ermittlungspflicht des FG. Stellen rechtskundig vertretene Beteiligte keine auf eine weitere Sachaufklärung gerichteten Anträge, kommt eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch das FG regelmäßig nur in Betracht, wenn sich dem FG eine weitere Sachaufklärung auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen (BFH-Beschluss vom 10. Januar 2007 X B 113/06, BFH/NV 2007, 935, m.w.N.). Für die ordnungsgemäße Rüge fehlender Sachaufklärung wären daher insbesondere Ausführungen dazu nötig gewesen, welche Tatsachen das FG hätte aufklären und welche Beweise es hätte erheben sowie aus welchen Gründen sich die Notwendigkeit einer Aufklärung hätte aufdrän-gen müssen (vgl. Senatsbeschluss vom 13. August 2007 III B 159/06, BFH/NV 2007, 2284, m.w.N.).

14 b) Diesen Anforderungen genügt das Vorbringen des FA nicht. Es trägt zwar vor, das FG hätte in Kenntnis des aufzuklärenden Umstands, dass die X-GmbH an der Klägerin beteiligt gewesen sei, im Rahmen der Wertermittlung des Anspruchs auf Vertragsstrafe nicht von einem Geschäft zwischen fremden Dritten ausgehen dürfen. Es legt aber nicht schlüssig dar, aus welchen Gründen sich die Notwendigkeit einer solchen Aufklärung hätte aufdrängen müssen. Nach dem materiell-rechtlichen Standpunkt des FG waren für die Anschaffungskosten der nachgelieferten Maschinen u.a. der gemeine Wert des Anspruchs auf Vertragsstrafe maßgeblich (§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG). Unter dem gemeinen Wert versteht man den im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Einzelveräußerungspreis (§ 9 Abs. 2 Satz 1 des Bewertungsgesetzes --BewG--). Persönliche Verhältnisse sind bei der Preisfindung außer Acht zu lassen (§ 9 Abs. 2 Satz 3 BewG). Dies bedeutet zwar, dass ein bei der Preisfindung mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis erfolgtes Abweichen von den Marktpreisen unberücksichtigt bleiben müsste. Aber auch bei einem Tausch zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter müssen Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass das Tauschgeschäft nicht auf der Grundlage fremdüblicher Bedingungen erfolgt ist.

15 Hierzu fehlt aber jeglicher Vortrag des FA. Es legt nicht dar, aus welchen Gründen die Preisfindung nicht zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt sein soll. Das FA begnügt sich im Ergebnis mit dem Hinweis, das FG hätte wegen der im Streitjahr bestehenden Beteiligung kein Geschäft unter fremden Dritten annehmen dürfen.

16 Abgesehen davon ließe sich aus dem Schweigen des FG zur Frage der Beteiligung allenfalls entnehmen, dass es den rechtlichen Gesichtspunkt einer möglichen (Mit)Veranlassung der Vereinbarung durch das Gesellschaftsverhältnis übersehen hat. Ein Gericht verletzt jedoch nicht seine Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO, wenn es Tatsachen nicht ermittelt, weil es ihre rechtliche Bedeutung nicht erkennt. In diesem Fall ist nicht sein Verfahren bei der Sachaufklärung, sondern seine jeder Sachaufklärung notwendigerweise vorausgehende rechtliche Würdigung fehlerhaft (Senatsbeschluss vom 2. September 2011 III B 163/10, BFH/NV 2011, 2090). Mit der Rüge einer vermeintlich fehlerhaften Rechtsanwendung lässt sich jedoch die Zulassung der Revision grundsätzlich nicht erreichen (z.B. Senatsbeschluss vom 2. September 2011 III B 9/10, BFH/NV 2012, 65, m.w.N.).

17 3. Soweit das FA geltend macht, das FG habe gegen das Gebot verstoßen, seiner Entscheidung das Gesamtergebnis des Verfahrens zugrunde zu legen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), indem es aus der getroffenen Vereinbarung gefolgert habe, der Wert des Anspruchs auf Vertragsstrafe sei hierdurch ausreichend konkretisiert worden, wird auch dieser Verfahrensmangel nicht schlüssig dargelegt.

18 a) § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verpflichtet das FG, den Inhalt der ihm vorliegenden Akten vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen (vgl. BFH-Beschluss vom 14. November 2001 II B 29/00, BFH/NV 2002, 512). Die Rüge eines entsprechenden Verfahrensverstoßes setzt die Darlegung voraus, dass das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt habe, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspreche oder eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen habe (Senatsbeschluss vom 4. Oktober 2010 III B 82/10, BFH/NV 2011, 38).

19 b) Diese Voraussetzungen werden in der Beschwerdebegründung nicht dargelegt. Das FA macht geltend, das FG hätte den Anspruch auf Vertragsstrafe nur dann als Wirtschafts- und Tauschgut anerkennen dürfen, wenn dieser Anspruch vor dem erfolgten Verzicht unstrittig gewesen sei. Das FG habe --so das FA-- zu Unrecht angenommen, dass der genannte Anspruch infolge der abgeschlossenen Vereinbarung unstrittig geworden sei. Damit trägt das FA nicht vor, das FG sei bei seiner Entscheidung von einem unzutreffenden Sachverhalt ausgegangen oder habe feststehende Tatsachen nicht berücksichtigt. Vielmehr rügt es im Ergebnis eine unzutreffende Tatsachenwürdigung bzw. eine fehlerhafte Rechtsanwendung durch das FG. Hierdurch lässt sich jedoch --wie bereits ausgeführt (s. oben II.2.b)-- die Zulassung der Revision grundsätzlich nicht erreichen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de