Beschluss vom 21. Januar 2013, III B 167/11

Nichtzulassungsbeschwerde; Zulassung wegen Divergenz

BFH III. Senat

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

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 26. Juli 2011, Az: 2 K 3887/09

Leitsätze

1. NV: Die Zulassung der Revision wegen Divergenz i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zu BFH-Beschlüssen, die in einem Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren ergangen sind, kommt nicht in Betracht, weil in diesen keine revisiblen Rechtsfragen entschieden werden, so dass sie als Divergenzentscheidungen ausscheiden.

2. NV: Für eine Divergenz i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO ist erforderlich, dass das FG seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zu Grunde gelegt hat, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt. Ein abstrakter Rechtssatz in diesem Sinne kann sich auch aus scheinbar nur fallbezogenen Rechtsausführungen des FG ergeben. Auch in diesem Fall muss sich jedoch der vom FG konkludent aufgestellte Rechtssatz deutlich aus dem gedanklichen Zusammenhang der Entscheidungsgründe entnehmen lassen.

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. Soweit sich der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) auf die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache beruft, sind die Voraussetzungen dieses Zulassungsgrundes nicht in der gebotenen Weise dargelegt worden.

3 a) Macht der Beschwerdeführer geltend, die Rechtssache habe grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), so muss er zunächst eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herausstellen. Dafür ist erforderlich, dass er die entscheidungserhebliche Rechtsfrage hinreichend konkretisiert. Des Weiteren muss in der Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen dargetan werden, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu muss dargelegt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. November 2011 III B 8/11, BFH/NV 2012, 221, und vom 11. April 2012 X B 56/11, BFH/NV 2012, 1331; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 32, m.w.N.). Hat der BFH bereits früher über die Rechtsfrage entschieden, muss der Beschwerdeführer darüber hinaus begründen, weshalb er gleichwohl eine erneute Entscheidung zu dieser Frage für erforderlich hält. Hierzu muss er substantiiert vortragen, inwiefern und aus welchen Gründen die höchstrichterlich beantwortete Frage weiterhin umstritten ist, insbesondere welche neuen und gewichtigen, vom BFH noch nicht geprüften Argumente in der Rechtsprechung der Finanzgerichte (FG) und/oder in der Literatur gegen die Rechtsprechung des BFH vorgebracht worden sind (ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 28. September 2000 III B 126/98, BFH/NV 2001, 461; vgl. auch Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 33, m.w.N.).

4 b) Hinsichtlich der von dem Kläger aufgeworfenen Rechtsfrage fehlt es zumindest an einer schlüssigen und substantiierten Darlegung der Klärungsbedürftigkeit.

5 Der Kläger hat zwar die Rechtsfrage formuliert, ob Erklärungen des Steuerpflichtigen ohne Berücksichtigung der

äußeren Umstände nur nach ihrem Wortlaut der Besteuerung zu Grunde gelegt werden dürfen. Es bleibt jedoch unklar, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und (weiterhin) umstritten ist und welche neuen und gewichtigen, vom BFH bislang noch nicht geprüften Argumente in der Rechtsprechung der FG und/ oder in der Literatur gegen die Rechtsprechung des BFH vorgebracht worden sind. Die Beschwerdebegründung des Klägers erschöpft sich im Wesentlichen in den Aussagen, dass sowohl Lehre, Literatur als auch Rechtsprechung offensichtlich auf dem Standpunkt stünden, dass Willenserklärungen auszulegen seien und der wahre Erklärungsinhalt zu ermitteln sei, wohingegen --nach Auffassung des Klägers-- der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) sowie das FG der Ansicht seien, dass die diesbezüglichen Einlassungen des Klägers unbeachtlich für die Frage sein sollen, welchen tatsächlichen Inhalt die Erklärung des Klägers zur Rücklage i.S. des § 7g Abs. 3 ff. des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (sog. Ansparabschreibung) in der Einnahmen-Überschussrechnung 2004 habe. Unabhängig davon, ob dem FG eine solche Ansicht überhaupt unterstellt werden kann (vgl. unten unter Ziffer 2.c bb), genügt dieses Vorbringen nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO an eine schlüssige und substantiierte Darlegung der Klärungsbedürftigkeit.

6 2. Die von dem Kläger gerügte Abweichung des angefochtenen Urteils von den BFH-Entscheidungen vom 3. November 2010 II B 55/10 (BFH/NV 2011, 295), vom 25. März 2010 X B 165/09 (BFH/NV 2010, 1461), vom 8. Februar 2010 II B 67/09 (BFH/NV 2010, 926) und vom 25. Februar 2009 IX R 76/07 (BFH/NV 2009, 1268) liegt jedenfalls nicht vor.

7 a) Eine die einheitliche Rechtsprechung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO gefährdende Divergenz liegt vor, wenn das 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 (BFH-Beschluss vom 13. Juli 2011 X B 117/10, BFH/NV 2011, 2075; vgl. Gräber/Ruban, a.a.O., § 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 in BFH/NV 2011, 2075; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 54).

8 b) Die Zulassung der Revision wegen Divergenz zu den Beschlüssen des BFH in BFH/NV 2011, 295, in BFH/NV 2010, 1461 und in BFH/NV 2010, 926 kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil in Beschlüssen, die in einem Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren ergangen sind, keine revisiblen Rechtsfragen entschieden werden, so dass diese als Divergenzentscheidungen ausscheiden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 13. Juli 2004 X B 175/03, BFH/NV 2004, 1544, und vom 13. Juli 2010 V B 121/09, BFH/NV 2010, 2015; Gräber/ Ruban, a.a.O., § 115 Rz 50).

9 c) Im Übrigen scheitert eine Divergenz zu den BFH-Entscheidungen in BFH/NV 2011, 295, in BFH/NV 2010, 1461, in BFH/NV 2010, 926 und in BFH/NV 2009, 1268 jedenfalls deshalb, weil das FG seiner Entscheidung keinen tragenden abstrakten Rechtssatz zu Grunde gelegt hat, der mit den Rechtsausführungen in den vermeintlichen Divergenzentscheidungen nicht übereinstimmt.

10 aa) Ein abstrakter Rechtssatz in diesem Sinne muss zwar nicht notwendig nach Art eines Leitsatzes in den Gründen des angefochtenen Urteils formuliert sein; er kann sich auch aus scheinbar nur fallbezogenen Rechtsausführungen des FG ergeben (z.B. Senatsbeschluss vom 27. August 2007 III B 48/07, BFH/NV 2008, 76). Auch in diesem Fall muss sich jedoch der vom FG konkludent aufgestellte Rechtssatz deutlich aus dem gedanklichen Zusammenhang der Entscheidungsgründe entnehmen lassen (z.B. BFH-Beschlüsse vom 30. Juli 1997 II B 18/97, BFH/NV 1998, 188, und vom 8. Juli 1998 VIII B 74/97, BFH/NV 1999, 14).

11 bb) Nach Auffassung des Klägers könne den BFH-Entscheidungen in BFH/NV 2011, 295, in BFH/NV 2010, 1461, in BFH/NV 2010, 926 und in BFH/NV 2009, 1268 entnommen werden, dass außerprozessuale Verfahrenserklärungen entsprechend § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) auszulegen seien bzw. dass die Grundsätze des § 133 BGB zur Auslegung von Willenserklärungen auch im steuerrechtlichen Verfahren Anwendung fänden. Das FG hat jedoch weder ausdrücklich noch (hinreichend deutlich) implizit einen abstrakten Rechtssatz gebildet, der von diesen Grundsätzen abweicht. Es hat im Tatbestand des Urteils ausdrücklich die Argumentation des Klägers im Einspruchs- sowie im Klageverfahren wiedergegeben (S. 5 f. des Urteils), jedoch bei der vorzunehmenden Tatsachenwürdigung maßgeblich auf den Wortlaut der Erläuterungen zu der Gewinnermittlung vom 1. Januar bis 31. Dezember 2005 abgestellt, nach denen eine "Verrechnung" der im Jahr 2003 für die Anschaffung eines PKWs gebildeten Ansparabschreibung mit einer im Jahr 2004 neu gebildeten Ansparabschreibung zu verneinen sei, weil dort

angegeben werde, dass die im Jahr 2003 für die Anschaffung eines PKWs gebildete Ansparabschreibung aufgelöst werde. Gerade angesichts des insoweit eindeutigen Wortlauts der Erläuterungen zu der Gewinnermittlung vom 1. Januar bis 31. Dezember 2005 ist es dem Tatrichter nicht verwehrt, im Rahmen der ihm obliegenden Einzelfallwürdigung diesen Erläuterungen maßgebliche Bedeutung beizumessen.

12 3. Sollte sich der Kläger mit dem Vortrag, das FG habe bei der rechtlichen Beurteilung der Ansparabschreibung im Jahr 2004 zu Unrecht die Einlassungen des Klägers im Einspruchs- sowie Klageverfahren unberücksichtigt gelassen, auch gegen die Sachverhalts- bzw. Beweiswürdigung des FG wenden wollen, kann dies auch nicht die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO rechtfertigen.

13 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 vom 22. März 2011 X B 151/10, BFH/NV 2011, 1165, m.w.N.; Lange in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, § 115 FGO Rz 246). 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).

14 4. Soweit sich die Einwendungen des Klägers letztlich gegen die materiell-rechtliche Richtigkeit der angefochtenen Entscheidung richten, können diese im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde nicht zum Erfolg führen. Fehler in der Anwendung des materiellen Rechts im konkreten Einzelfall --so sie denn vorliegen-- rechtfertigen für sich genommen nicht die Zulassung der Revision (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 4. August 2010 X B 198/09, BFH/NV 2010, 2102; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 24 und § 116 Rz 34). Eine Ausnahme hiervon kommt nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO nur dann in Betracht, wenn das angefochtene Urteil 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 (z.B. BFH-Beschluss vom 14. Dezember 2011 X B 85/11, BFH/NV 2012, 749). Dies ist nicht erkennbar.

15 5. 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