Beschluss vom 18. Februar 2014, III B 118/13

Darlegungsanforderungen bei Geltendmachung einer grundsätzlich bedeutsamen Rechtsfrage im Zusammenhang mit vorweggenommenen Betriebsausgaben; Darlegungsanforderungen bei kumulativer Urteilsbegründung

BFH III. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 116 Abs 3 S 3, EStG § 4 Abs 4, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 14. August 2013, Az: 14 K 158/12

Leitsätze

1. NV: Wendet sich der Beschwerdeführer mit einer Nichtzulassungsbeschwerde unter dem Gesichtspunkt der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache gegen die vom Finanzgericht verweigerte Anerkennung vorweggenommener Betriebsausgaben, muss er --um den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO zu genügen-- u.a. eine von den Umständen des Einzelfalls losgelöste abstrakte Rechtsfrage formulieren und sich mit der einschlägigen Rechtsprechung auseinandersetzen, wonach für die Frage, ob zwischen den geltend gemachten Aufwendungen und zukünftigen steuerpflichtigen Einnahmen ein hinreichender Zusammenhang besteht, die Tatsachenwürdigung des Finanzgerichts revisionsrechtlich bindend ist, soweit sie verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen und nicht durch Denkfehler oder durch die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst ist.

2. NV: Stützt das Finanzgericht sein Urteil kumulativ auf mehrere selbständig tragende Gründe, genügt der Beschwerdeführer den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht, wenn er Zulassungsgründe nur im Hinblick auf einen dieser Begründungsstränge geltend macht.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sind verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der 1947 geborene Kläger erzielt seit dem Jahr 2000 Versorgungsbezüge.

2 Der Kläger hatte eine im Jahre 1992 begonnene Spezialausbildung zur Esogetischen Medizin und Farbakupunktur erfolgreich abgeschlossen. Seit 1993 nahm er an einer Vielzahl von Seminaren, Workshops und Vorträgen teil, die sich mit unterschiedlichen Methoden der Diagnose und Behandlung von Krankheiten befassten. In der Zeit vom 17. März 2006 bis 30. November 2008 befand sich der Kläger in einem Ausbildungslehrgang zum Heilpraktiker. An einer schulinternen Vorbereitungsprüfung im Januar 2009 nahm der Kläger ebenso wenig teil wie an einer Abschlussprüfung bei der Gesundheitsbehörde, für die der Kläger bereits im Juli 2008 gemeldet war. Weitere Abschlussprüfungen im Juni 2009 und März 2013 bestand der Kläger nicht.

3 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) erkannte die für die Streitjahre 2007 in Höhe von 7.286 € und 2008 in Höhe von 4.668 € geltend gemachten Aufwendungen für die Ausbildung zum Heilpraktiker weder als vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben noch als Sonderausgaben an (Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 vom 24. Oktober 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. April 2012).

4 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen gerichtete Klage als unbegründet ab. Zur Begründung verwies es im Wesentlichen darauf, dass die vorgelegten Ausbildungsbescheinigungen eine zielgerichtete Vorbereitung auf die Heilpraktikerprüfung nicht erkennen ließen und der Kläger eine Gewinnerzielungsabsicht im Hinblick auf die angestrebte selbständige Tätigkeit als Heilpraktiker weder hinreichend dargelegt noch nachgewiesen habe.

5 Mit ihrer Beschwerde begehren die Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alt. FGO).

Entscheidungsgründe

6 II. Die Beschwerde ist unzulässig und durch Beschluss zu verwerfen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO). Die Kläger haben die von ihnen gerügten Zulassungsgründe nicht in einer den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügenden Form dargelegt.

7 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.

8 a) Dieser Zulassungsgrund setzt voraus, dass der Beschwerdeführer eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herausstellt. Dafür ist erforderlich, dass er die entscheidungserhebliche Rechtsfrage hinreichend konkretisiert; nicht ausreichend ist eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 116 FGO Rz 171). Des Weiteren muss die Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit der zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen darlegen, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu muss ausgeführt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchem Grunde die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. März 2011 X B 151/10, BFH/NV 2011, 1165; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 32, 35, m.w.N.). Insbesondere muss sich der Beschwerdeführer auch mit der bereits vorhandenen Rechtsprechung auseinandersetzen und substantiiert darlegen, weshalb nach seiner Ansicht diese Rechtsprechung keine Klärung herbeigeführt habe (vgl. nur BFH-Beschluss vom 17. März 2010 X B 10/10, BFH/NV 2012, 953, m.w.N.).

9 b) Diesen Vorgaben genügen die Ausführungen in der Beschwerdeschrift nicht.

10 Soweit sich die Kläger gegen die vom FG vorgenommene Würdigung wenden, wonach der für die Annahme von vorweggenommenen Betriebsausgaben i.S. des § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes erforderliche Zusammenhang mit zukünftigen steuerpflichtigen Einnahmen nicht anhand objektiver Umstände nachgewiesen sei, fehlt es bereits an der Formulierung einer hinreichend konkretisierten abstrakten Rechtsfrage. Die Kläger werfen vielmehr eine Fragestellung auf, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalles abhängig ist. Soweit die Kläger geltend machen, es sei zu klären, ob es sich bei den vom FG in die Gesamtwürdigung einbezogenen Kriterien (Dauer der nicht abgeschlossenen Berufsausbildung, erfolglose Versuche des Ablegens der Abschlussprüfung) um taugliche Kriterien zur Feststellung des Zusammenhangs mit zukünftigen steuerpflichtigen Einnahmen handele, setzen sie sich überdies nicht hinreichend mit der insoweit einschlägigen Rechtsprechung auseinander. Danach obliegt die Frage, ob Aufwendungen beruflich veranlasst sind, in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das FG. Die Tatsachenwürdigung des FG ist revisionsrechtlich bindend, soweit sie verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen und nicht durch Denkfehler oder durch die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst ist (BFH-Urteil vom 26. Januar 2005 VI R 71/03, BFHE 208, 572, BStBl II 2005, 349). In die maßgebliche Würdigung darf dabei nicht nur einbezogen werden, wie sich der Steuerpflichtige bis zur Tätigung der Aufwendungen verhalten hat, vielmehr kann --soweit bekannt-- auch das spätere tatsächliche Verhalten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 8. Februar 1983 VIII R 163/81, BFHE 138, 202, BStBl II 1983, 355).

11 2. Die Revision ist nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen.

12 a) Die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung setzt voraus, dass das FG in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen ist, dass dabei über dieselbe Rechtsfrage entschieden wurde und diese für beide Entscheidungen rechtserheblich war, dass die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind, dass die abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren geklärt werden kann und dass eine BFH-Entscheidung zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist (z.B. BFH-Beschluss vom 31. März 2010 IV B 131/08, BFH/NV 2010, 1487). Zur schlüssigen Darlegung einer solchen Abweichungsrüge muss der Beschwerdeführer u.a. tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus den behaupteten, mit Datum sowie Aktenzeichen und/oder Fundstelle bezeichneten Divergenzentscheidungen andererseits herausarbeiten und einander gegenüberstellen, um so die behauptete Abweichung zu verdeutlichen (z.B. Senatsbeschluss vom 11. März 2011 III B 76/10, BFH/NV 2011, 981).

13 b) Die Kläger tragen hierzu nur vor, der BFH müsse zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung feststellen,

dass es im Rahmen der streitgegenständlichen steuerrechtlichen Frage nicht auf die Länge der Ausbildung oder Fehlversuche beim Bestehen einer Abschlussprüfung ankommen könne. Mit diesem Vorbringen wird jedenfalls weder eine Divergenzentscheidung hinreichend konkret bezeichnet noch ein divergierender Rechtssatz aus einer anderen Entscheidung herausgearbeitet.

14 3. Überdies trägt die Beschwerdebegründung auch nicht dem Umstand Rechnung, dass sich das FG-Urteil auf mehrere Begründungen stützt.

15 Ist das Urteil des FG kumulativ auf mehrere Begründungen gestützt, von denen jede für sich das Entscheidungsergebnis trägt, muss für jede dieser Begründungen ein Zulassungsgrund i.S. des § 115 Abs. 2 FGO schlüssig dargelegt werden (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 6. Dezember 2011 XI B 44/11, BFH/NV 2012, 745, m.w.N.). Im Streitfall beziehen sich die in der Beschwerdebegründung geltend gemachten Zulassungsgründe nur darauf, dass das FG einen Zusammenhang zwischen den geltend gemachten vorweggenommenen Betriebsausgaben und zukünftigen steuerpflichtigen Einnahmen verneint hat. Unabhängig von dieser Frage hat das FG jedoch sein Urteil auch darauf gestützt, dass eine Gewinnerzielungsabsicht des Klägers nicht erkennbar geworden sei. Eine schlüssige Darlegung von Zulassungsgründen erfolgte im Hinblick auf diesen zweiten Begründungsstrang nicht.

16 4. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de