Beschluss vom 27. März 2014, X B 75/13

Umfang der Bindungswirkung bei Zurückverweisung - Sachurteilsvoraussetzungen

BFH X. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 126 Abs 5, FGO § 95, FGO § 90a

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 28. November 2012, Az: 6 K 1804/11

Leitsätze

1. NV: Der Verstoß gegen die in § 126 Abs. 5 FGO geregelte Bindungswirkung ist als Verfahrensmangel zu rügen, da jeweils der konkrete Einzelfall betroffen ist.

2. NV: § 126 Abs. 5 FGO hindert das FG nicht, weitere entscheidungserhebliche Tatbestandsvoraussetzungen zu prüfen, soweit diese nicht denklogisch der vom BFH entschiedenen Frage vorausgehen.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) beteiligte sich im Dezember des Streitjahres 2006 in drei Verträgen jeweils atypisch still an einer spanischen Gesellschaft, die als Lizenznehmerin eines italienischen Unternehmens verschiedene Gastronomiebetriebe in Spanien betreiben sollte. Aufgrund dreier entsprechender Vereinbarungen sollte er der Gesellschaft die identische Geschäftsausstattung für drei Betriebsstätten in Spanien zur Verfügung stellen.

2 In seiner Steuererklärung vom 15. Januar 2009 gab der Kläger steuerfreie Einkünfte aus Spanien in Höhe von ./. 462.000 € an, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Diese --insoweit zwischenzeitlich unstreitig-- im Rahmen eines sog. negativen Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes 2002 (EStG a.F.) bei der Bestimmung des Steuersatzes zu berücksichtigenden negativen Einkünfte beruhen auf Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 EStG a.F.

3 Im Einkommensteuerbescheid berücksichtigte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) diese negativen Einkünfte nicht. Die dagegen eingelegte Klage blieb erfolglos. Im Urteil vom 21. April 2010 6 K 1156/09 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 315) führte das Finanzgericht (FG) aus, eine Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. könne nur für Wirtschaftsgüter in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte gebildet werden, was vorliegend nicht gegeben sei.

4 Mit Urteil vom 10. August 2011 I R 45/10 (BFHE 234, 412, BStBl II 2012, 118) hob der Bundesfinanzhof (BFH) auf die Revision des Klägers die Entscheidung des FG auf und wies die Sache an dieses zurück. Entgegen der Auffassung des FG seien die ausländischen Verluste, die auf den vom Kläger gebildeten Ansparabschreibungen für die geplanten Investitionen in die spanische Gesellschaft beruhten, im Rahmen eines negativen Progressionsvorbehalts bei der Bestimmung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Der Rechtsstreit sei noch nicht entscheidungsreif, da zum einen der Kläger noch konkret festlegen müsse, für welche der von ihm benannten Wirtschaftsgüter er in welcher Höhe Ansparabschreibungen in Anspruch nehme und zum anderen bedürfe es noch tatrichterlicher Feststellungen dazu, ob es sich bei dem Engagement an der spanischen Gesellschaft um einen Betrieb oder um mehrere Betriebe des Klägers i.S. von § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG a.F. gehandelt habe.

5 Im zweiten Rechtszug hat das FG die Klage durch Urteil vom 29. November 2012 6 K 1804/11 (erneut) abgewiesen, da der Kläger aufgrund des fehlenden Nachweises des Finanzierungszusammenhanges keine Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 bis 5 EStG a.F. bilden könne. Er habe die Rücklage erst nach Ablauf des zweijährigen Investitionszeitraums geltend gemacht ohne nachzuweisen, dass die Investition tatsächlich durchgeführt worden sei. Auch sei nicht erkennbar, dass in dem hier vorliegenden Fall der Betriebseröffnung die gesteigerten

Anforderungen an den Nachweis der "voraussichtlichen" Investitionsabsicht, und zwar in Gestalt einer verbindlichen Bestellung erfüllt seien.

6 Eine Beschränkung des Prüfungsrechts des FG durch § 126 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bestehe nicht, da diese Vorschrift nur verlange, dass das FG seiner Entscheidung die rechtliche Beurteilung des BFH zu Grunde lege. Der BFH habe nur die Frage bejaht, ob für Beteiligungen an ausländischen Unternehmen eine Ansparabschreibung nach § 7g EStG a.F. gebildet werden könne. Bei der Frage des Finanzierungszusammenhanges und der voraussichtlichen Investition handele es sich um weitere Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Ansparabschreibung, die der vom BFH beantworteten Frage nicht logisch vorausgingen. Da dazu keine Feststellungen im ersten Rechtsgang getroffen worden seien, habe der BFH auch nicht über diese Frage befinden können und dürfen.

7 Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Beschwerde und begehrt die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung, zur Fortbildung des Rechts, wegen Divergenz und eines Verfahrensmangels.

8 Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

9 Durch Bescheid vom 4. Februar 2013 änderte das FA die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) wegen verschiedener Beteiligungseinkünfte zu Lasten des Klägers.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Gründe für die Zulassung der Revision liegen nicht vor.

11 Eine Zurückverweisung aufgrund des Einkommensteueränderungsbescheides vom 4. Februar 2013, der in entsprechender Anwendung des § 68 FGO Gegenstand des Beschwerdeverfahrens geworden ist (vgl. insoweit nur BFH-Beschluss vom 31. Mai 2005 VIII B 294/03, BFH/NV 2005, 1832), an das FG in entsprechender Anwendung des § 127 FGO war nicht erforderlich. Die durch diesen Änderungsbescheid aufgrund von Beteiligungseinkünften eingetretene Verböserung ist vom FG zwar noch nicht überprüft worden; die Einkünfte sind jedoch zwischen den Beteiligten nicht streitig und berühren nicht die tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs. Eine Zurückverweisung war daher nicht erforderlich (zur Zurückverweisung entsprechend § 127 FGO im Verfahren über die Nichtzulassungsbeschwerde vgl. weiterführend Senatsbeschluss vom 7. Februar 2008 X B 39/07, BFH/NV 2008, 965, unter 1., m.w.N.).

12 1. Eine grundsätzliche Bedeutung, die die Zulassung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO rechtfertigen könnte, stellt sich nicht.

13 Macht ein Beschwerdeführer die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO geltend, so hat er zunächst eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herauszustellen. 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 --HHSp--, § 116 FGO Rz 171). Des Weiteren muss die Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den 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. Senatsbeschluss vom 22. März 2011 X B 151/10, BFH/NV 2011, 1165; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 32, 35, m.w.N.).

14 a) Zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung einer Rechtssache reicht nicht der Hinweis darauf, die Revisionsentscheidung sei für eine größere Zahl von Fällen von Bedeutung; denn daraus ergibt sich nicht, dass die Rechtsfrage inhaltlich klärungsbedürftig ist (so schon BFH-Beschluss vom 19. Oktober 1994 V B 34/94, BFH/NV 1995, 530; Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 965).

15 Allerdings kann auf eine ausführliche Darlegung der Klärungsbedürftigkeit verzichtet werden, wenn sie offenkundig ist und nähere Angaben unnötige Förmelei wären (vgl. Lange in HHSp, § 116 Rz 174, m.w.N. aus der Rechtsprechung; Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 32, m.w.N.).

16 b) Die vom Kläger in seiner Beschwerdebegründung aufgeworfenen Fragen befassen sich --gekleidet in eine

abstrakte Form-- mit der Reichweite der Bindungswirkung des FG an die rechtliche Beurteilung des BFH nach § 126 Abs. 5 FGO und den Prüfungsumfang sowie die Prüfungsdichte des BFH in einem Revisionsverfahren. Anders als vom Kläger angenommen sind diese Fragen nicht abstrakt, sondern am konkreten Einzelfall orientiert zu beantworten, so dass schon aus diesem Grunde die Klärungsbedürftigkeit fehlt. Etwas anderes ist auch im konkreten Streitfall nicht zu erkennen.

17 Auch sind die vom Kläger aufgeworfenen Fragen insoweit vom BFH bereits geklärt, als er in ständiger Rechtsprechung davon ausgeht, die Rüge, das FG sei mit seinem Urteil im zweiten Rechtsgang von Vorgaben des zurückverweisenden BFH-Urteils abgewichen, könne allein unter dem Gesichtspunkt eines Verfahrensmangels von Bedeutung sein (vgl. nur BFH-Beschluss vom 29. Juni 2012 III B 206/11, BFH/NV 2012, 1626, und Senatsbeschluss vom 24. Mai 2011 X B 206/10, BFH/NV 2011, 1527, jeweils m.w.N.). Hierdurch kommt gerade die Einzelfallbezogenheit einer solchen Fragestellung klar zum Ausdruck.

18 2. Auch eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO ist nicht geboten.

19 Eine solche Zulassung der Revision setzt voraus, dass über bisher ungeklärte Rechtsfragen "zur Fortbildung des Rechts" zu entscheiden ist. Dieser Zulassungsgrund konkretisiert den der Nr. 1 (BFH-Beschluss vom 10. November 2010 VIII B 159/09, BFH/NV 2011, 300). Es gelten insoweit die zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO höchstrichterlich entwickelten strengen Darlegungsanforderungen (Senatsbeschluss vom 22. März 2011 X B 165/10, BFH/NV 2011, 985). Ein diesen Vorgaben genügendes Vorbringen des Klägers fehlt.

20 Auch geht der Kläger mit seiner Ansicht fehl, zur Fortbildung des Rechts sei (noch) zu klären, ob der Begriff der "Sachurteilsvoraussetzungen" auch die Prüfung der Begründetheit umfasse. Insoweit liegt ein falsches Verständnis dieses Begriffes vor. Der Begriff der "Sachurteilsvoraussetzungen" hat sich als Synonym für den Begriff der "Zulässigkeitsvoraussetzungen" eingebürgert (vgl. nur Braun in HHSp, Vorbemerkungen zu §§ 33 bis 34 FGO Rz 16) und wird insoweit neben den Begriffen wie "Prozessvoraussetzungen" oder "Sachentscheidungsvoraussetzungen" benutzt. Sprachlich eingeengt bezieht sich der Begriff der "Sachurteilsvoraussetzungen" dabei auf die Zulässigkeitsvoraussetzungen des Urteilsverfahrens. Gemeint sind also die Voraussetzungen, die vorliegen müssen, damit eine Entscheidung in der Sache durch Urteil (§ 95 FGO) oder Gerichtsbescheid (§ 90a FGO) ergehen kann (so Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Vorbemerkungen zu §§ 40 bis 50 FGO Rz 1). Die Begründetheit der Klage ist in diesem Zusammenhang (noch) nicht zu prüfen.

21 3. Es liegt auch keine Divergenz vor, die die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO rechtfertigt.

22 Eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO setzt voraus, dass 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. 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. Zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge gehört nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO, dass die vermeintlichen Divergenzentscheidungen hinreichend genau bezeichnet und tragende, abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits gegenübergestellt werden, um so die 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. Senatsbeschluss vom 13. Juni 2013 X B 132-133/12, BFH/NV 2013, 1593).

23 a) Der Senat hat schon Zweifel daran, ob der Kläger dem angefochtenen Urteil des FG einen "Rechtssatz" entnimmt, wenn er im Hinblick auf das BFH-Urteil vom 8. August 2007 VI B 85/06 (BFH/NV 2007, 2138) lediglich auf die fehlende Möglichkeit zur weiter gehenden Sachverhaltsaufklärung durch das FG abstellt. Nichts anderes gilt, soweit sich der Kläger damit auseinandersetzt, im FG-Urteil sei davon die Rede, dass der BFH über die Frage des Finanzierungszusammenhangs und der voraussichtlichen Investition nicht hätte befinden können und dürfen, da dazu keine Feststellungen im ersten Rechtsgang getroffen worden seien (S. 8 des FG-Urteils).

24 b) Jedenfalls aber divergiert das FG-Urteil zu keiner der genannten Entscheidungen.

25 aa) Der BFH stellt in seinem Beschluss in BFH/NV 2007, 2138 wie das FG auf das Verhältnis der zu beurteilenden Fragen zueinander ab und geht davon aus, dass eine abschließende Entscheidung des BFH jedenfalls dann vorliege,

wenn der BFH über die Beurteilung logisch vorausgehender Fragen entschieden habe. Dieses Bindungsverhältnis betont auch das FG in seinem Urteil auf S. 8, wenn es auf die logische Verknüpfung der verschiedenen Voraussetzungen der Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. eingeht.

26 bb) Auf diese logische Verknüpfung stellt der BFH auch im Urteil vom 29. April 1993 IV R 26/92 (BFHE 171, 1, BStBl II 1993, 720) ab und erläutert diese Verknüpfung anhand des Verhältnisses der Prüfung der formgerechten Klageerhebung als Sachurteilsvoraussetzung zur Prüfung von gerügten Verfahrensmängeln. In diesem Zusammenhang stellt er fest, die wirksame "schriftliche" Klageerhebung im ersten Rechtsgang sei vom Revisionsgericht anhand eigener Feststellungen selbst zu treffen. Aussagen zur Prüfungspflicht des Revisionsgerichts in Bezug auf die Begründetheit der Klage finden sich in dieser Entscheidung aber nicht.

27 4. Kein Fall der Divergenz ist darin zu sehen, wenn das FG --folgte man der Rechtsansicht des Klägers-- die Anweisungen des BFH bewusst nicht beachtet hat. Mit diesem Vorbringen rügt er --wie auch geschehen-- einen Verstoß gegen die Bindungspflicht i.S. des § 126 Abs. 5 FGO.

28 a) Nach § 126 Abs. 5 FGO hat das Gericht, an das die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen wird, seiner Entscheidung die rechtliche Beurteilung des BFH zugrunde zu legen. Geschieht dies nicht, ohne dass eine Ausnahme von der Bindungswirkung vorliegt, handelt es sich nicht um eine Divergenz, sondern um einen Verfahrensmangel, der mit der Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision geltend gemacht werden kann (inzwischen ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Beschlüsse vom 21. März 2013 VI B 155/12, BFH/NV 2013, 1103; in BFH/NV 2012, 1626; in BFH/NV 2011, 1527; vom 10. Februar 2011 XI B 98/10, BFH/NV 2011, 864, und vom 28. Januar 2008 V B 63/07, nicht veröffentlicht; Gräber/Ruban, a.a.O., § 126 Rz 25; Bergkemper in HHSp, § 126 FGO Rz 87, jeweils m.w.N.).

29 b) Ein Verstoß gegen § 126 Abs. 5 FGO liegt jedoch nicht vor.

30 aa) Im Streitfall hatte der I. Senat des BFH in BFHE 234, 412, BStBl II 2012, 118 abschließend die Frage zu beurteilen, ob eine Ansparabschreibung gemäß § 7g Abs. 3 EStG a.F. auch für Wirtschaftsgüter gebildet werden könne, die für eine im Ausland belegene Betriebsstätte angeschafft werden sollen. Dies hatte der I. Senat des BFH in seinem Urteil bejaht.

31 Darüber hinausgehende Fragen, ob § 7g Abs. 3 EStG a.F. im konkreten Einzelfall auch in Bezug auf den Finanzierungszusammenhang und die voraussichtliche Investition erfüllt war, hatte der BFH nicht zu beurteilen und auch nicht zu entscheiden. Aufgrund seiner Entscheidung und der insoweit fehlenden Feststellungen des FG war die Sache nicht spruchreif und deshalb das Urteil des FG gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuweisen. Im Rahmen dieser erneuten Verhandlung und Entscheidung war das FG nicht daran gehindert, die Sache weiter aufzuklären. Entscheidungserhebliche Tatsachen, die nunmehr in Bezug auf den Finanzierungszusammenhang und die voraussichtliche Investition erstmals festgestellt wurden, unterliegen nicht der Bindungswirkung nach § 126 Abs. 5 FGO (so auch BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 1626, m.w.N.). Anders als der BFH ist das FG im zweiten Rechtsgang nicht an Feststellungen aus dem ersten Rechtsgang --welche hier insoweit auch nicht vorlagen-- nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden (BFH-Beschluss in BFH/NV 2013, 1103, m.w.N.).

32 bb) Zu Recht geht das FG in seinem Urteil auf S. 8 auch davon aus, dass die Fragen des Finanzierungszusammenhangs und der voraussichtlichen Investition gegenüber der vom BFH entschiedenen Frage, ob für Beteiligungen an ausländischen Unternehmen eine Ansparabschreibung nach § 7g EStG a.F. gebildet werden könne, logisch nicht vorausgehend sind. Vielmehr handelt es sich um weitere, daneben zu prüfende Fragen. Eine abschließende Beurteilung des BFH kann insoweit nicht vorliegen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 2138, m.w.N.).

33 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

34 6. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de