

## **Beschluss** vom 31. März 2010, IV B 131/08

**Zeitpunkt der Bilanzierung nicht rückzahlbarer öffentlicher Zuwendungen beim Zuwendungsempfänger - Darlegungsanforderungen der Zulassungsgründe der grundsätzlichen Bedeutung, der Rechtsfortbildung, der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung und des Verfahrensmangels**

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 5, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 105 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 118 Abs 2, HGB § 249 Abs 1 S 1, HGB § 252

vorgehend FG Düsseldorf, 06. Oktober 2008, Az: 3 K 2685/04 G, F

### Leitsätze

NV: Nicht rückzahlbare öffentliche Zuwendungen sind beim Empfänger zu bilanzieren, wenn ein Rechtsanspruch auf die Zuwendung besteht. Besteht noch kein Rechtsanspruch, ist eine Forderung zu aktivieren, wenn der Zuwendungsempfänger die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Zuwendung am Bilanzstichtag erfüllt hat und diese spätestens bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt wurde .

### Gründe

- 1** Die Beschwerde ist nicht begründet. Dahingestellt bleibt, ob sie zulässig ist.
- 2** 1. Die Revision ist weder wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) noch zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alternative FGO) zuzulassen.
- 3** a) Voraussetzung für die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung einer Rechtssache i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO ist, dass der Kläger eine hinreichend bestimmte Rechtsfrage darlegt, deren Klärung im Interesse der Allgemeinheit erforderlich ist und die im konkreten Streitfall klärungsfähig ist (vgl. u.a. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. September 2005 IV B 67/04, BFH/NV 2006, 234; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 115 FGO Rz 52). Es muss sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame Frage handeln, die das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 115 Rz 23, m.w.N.). Dafür genügt das Vorbringen nicht, der BFH habe über einen vergleichbaren Fall oder über eine bestimmte Rechtsfrage noch nicht entschieden (Gräber/ Ruban, a.a.O., § 116 Rz 34, m.w.N.).
- 4** b) Diese Voraussetzungen erfüllen die von der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) für klärungsbedürftig gehaltenen Rechtsfragen nicht.
- 5** aa) Die Frage, unter welchen Voraussetzungen Ansprüche auf Ausfuhrerstattungen nach § 252 des Handelsgesetzbuchs (HGB) realisiert sind (Beschwerdebegründung unter III.10. und III.11.) ist nicht aus rechtssystematischen Gründen bedeutsam. Sie ist nach allgemeinen Kriterien zu entscheiden. Davon geht auch die Klägerin aus. Soweit sie Besonderheiten geltend macht, die das Finanzgericht (FG) nicht berücksichtigt habe, handelt es sich in der Sache um einzelfallbezogenes Vorbringen, das zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung nicht genügt.
- 6** bb) Nichts anderes gilt hinsichtlich der Frage der Auslegung des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, die im Hinblick auf sanktionsbewährte Rückforderungsansprüche auf Ausfuhrerstattungen und die damit verbundene und zu verzinsende erhebliche Sanktionierung zu klären sei (Beschwerdebegründung unter IV.23.).
- 7** cc) Auch für die Fragen, inwieweit es für die Anerkennung einer Geldzuwendung als Gesellschafterdarlehen auf Art und Umfang der Schriftform, der zu vereinbarenden Zinsen und der Sicherheiten ankomme und welche Bedeutung die Vereinbarung von "Tagesgeld" und die damit verbundene tägliche Kündbarkeit habe (Beschwerdebegründung

unter V.10.), kommt es auf die Abwägung im Einzelfall an. Eine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache ergibt sich daraus nicht.

- 8 dd) Ebenso verhält es sich hinsichtlich der Fragen, ob ein besonderer betrieblicher Vorteil in der schnelleren Rückholbarkeit des Geldes, in der Beleihbarkeit einer werthaltigen Darlehensforderung sowie in dem Zinszufluss aus dem Darlehen bestehen könne (Beschwerdebegründung unter V.19.).
- 9 c) Bei der Rechtsfortbildungsrevision handelt es sich um einen speziellen Tatbestand der Grundsatzrevision. In den Fällen, in denen eine Entscheidung des Revisionsgerichts der Rechtsfortbildung dient, liegt deshalb regelmäßig auch eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Anforderungen an die Darlegung dieses Zulassungsgrundes stimmen daher insoweit mit denen, die an die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zu stellen sind, überein (BFH-Beschluss vom 7. September 2006 IV B 13/05, BFH/NV 2007, 27; vgl. Gräber/ Ruban, a.a.O., § 116 Rz 38). Diese Anforderungen sind im Streitfall aus den unter 1.b dargelegten Gründen nicht erfüllt.
- 10 2. Offensichtliche Rechtsanwendungsfehler, die zur Zulassung einer Revision führen könnten, lassen sich den Darlegungen der Klägerin nicht entnehmen.
- 11 a) Die Einheitlichkeit der Rechtsprechung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative FGO ist nur dann gefährdet, wenn dem FG bei der Auslegung und Anwendung des Rechts Fehler von so erheblichem Gewicht unterlaufen sind, dass sie das Vertrauen in die Rechtsprechung beschädigen könnten, wenn sie nicht vom Rechtsmittelgericht korrigiert würden (BFH-Beschluss vom 24. April 2008 VII B 262/07, BFH/NV 2008, 1448, unter II.3. der Gründe, m.w.N.). Das ist nur bei offensichtlichen materiellen oder formellen Rechtsanwendungsfehlern im Sinne einer willkürlichen oder zumindest greifbar gesetzwidrigen Entscheidung der Fall. Eine bloße Fehlerhaftigkeit der Vorentscheidung genügt für die Zulassung der Revision dagegen nicht (BFH-Beschlüsse vom 13. Oktober 2003 IV B 85/02, BFHE 203, 404, BStBl II 2004, 25; vom 7. Juli 2004 VII B 344/03, BFHE 206, 226, BStBl II 2004, 896, und vom 25. Januar 2008 X B 90/07, BFH/NV 2008, 610).
- 12 b) Soweit die Klägerin meint, das angefochtene Urteil sei greifbar rechtswidrig, weil das FG verfahrensrechtliche Vorschriften für die Zahlung der Ausfuhrerstattung und die Vorausfinanzierungen nicht beachtet habe (Beschwerdebegründung unter III.8.), sind die vorstehend unter 2.a wiedergegebenen Voraussetzungen offenkundig nicht erfüllt. Zur Bestimmung des Bilanzierungszeitpunkts von nicht rückzahlbaren öffentlichen Zuwendungen beim Zuwendungsempfänger kommt es grundsätzlich darauf an, ob ein Rechtsanspruch auf die Zuwendung besteht; andernfalls ist die Zuwendung nur dann als Forderung zu aktivieren, wenn der Zuwendungsempfänger die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung am Bilanzstichtag erfüllt und die Zuwendung bis spätestens zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt ist (Winkeljohann/Büssow in Beck Bil-Komm., 7. Aufl., § 252 Rz 45). Davon ist das FG im Streitfall ausgegangen. Selbst wenn es besondere verfahrensrechtliche Regelungen für die Auszahlung der Ausfuhrerstattungen nicht beachtet haben sollte --wie die Klägerin meint--, würde sich daraus keine greifbare Rechtswidrigkeit der angefochtenen Entscheidung ergeben.
- 13 c) Nichts anderes gilt hinsichtlich der --wie die Klägerin meint-- vom FG zu Unrecht nicht berücksichtigten hohen Zahl von Unregelmäßigkeiten, die bei Ausfuhrerstattungen für Lieferungen nach Russland durch die EU festgestellt wurden (Beschwerdebegründung unter III.32.). Anhaltspunkte dafür, dass sich die Klägerin falscher Verzollungsbescheinigungen bedient hätte (vgl. Beschwerdebegründung unter IV.15.), sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich. Dem angefochtenen Urteil lässt sich vielmehr entnehmen, dass frühere Rückforderungsbescheide gegenüber der Klägerin und ihr nahe stehenden Unternehmen --mit einer Jordanien betreffenden Ausnahme-- aufgehoben wurden (S. 4 des angefochtenen Urteils). Entgegen der Auffassung der Klägerin (Beschwerdebegründung unter IV.22.) hat das FG daher auch nicht willkürlich entschieden, wenn es der allgemein gesehen hohen Betrugsanfälligkeit der ... Exporte nach Russland im Streitfall keine ausschlaggebende Bedeutung beigemessen hat.
- 14 d) Nicht zu folgen ist der Auffassung der Klägerin, das FG habe grob fehlerhaft gehandelt, indem es bei der Frage, ob Zahlungen der Klägerin an ihren Komplementär als Darlehen oder als Entnahme zu beurteilen waren, neben den fehlenden schriftlichen Vereinbarungen u.a die (niedrige) Zinshöhe und die fehlende Vereinbarung eines Rückzahlungstermins berücksichtigt hat (Beschwerdebegründung unter V.10.) und dabei bei der Frage nach besonderen betrieblichen Vorteilen als Vergleich eine Tagesgeldanlage bei einer Bank herangezogen hat (Beschwerdebegründung unter V.20.). Das FG hat vielmehr zu Recht die maßgeblichen Einzelheiten einem Fremdvergleich unterzogen.
- 15 3. Eine Divergenz hat die Klägerin nicht dargelegt.

- 16** a) Die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2. Alternative FGO setzt wie bei der früheren Divergenzrüge 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 Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist (Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 48).
- 17** Nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO müssen diese Voraussetzungen in der Begründung der Beschwerde dargelegt werden. Dazu ist es erforderlich, abstrakte Rechtssätze des erstinstanzlichen Urteils herauszustellen, die mit tragenden Rechtssätzen der Entscheidung eines anderen Gerichts nicht übereinstimmen (vgl. u.a. BFH-Beschluss vom 8. September 2005 IV B 23/04, BFH/NV 2006, 51, m.w.N.; Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 42). Mit dem Vorbringen, das FG habe den Sachverhalt falsch gewürdigt oder in seiner Entscheidung einen vom BFH oder einem anderen Gericht aufgestellten abstrakten Rechtssatz --ohne dessen Richtigkeit in Frage zu stellen-- im Ergebnis falsch auf den konkreten Sachverhalt angewendet, ist der Zulassungsgrund nicht schlüssig dargetan (Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 42). Denn eine fehlerhafte Einzelfallentscheidung vermag die Notwendigkeit einer BFH-Entscheidung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung grundsätzlich nicht zu begründen.
- 18** b) Abstrakte Rechtssätze der angefochtenen Entscheidung, die von tragenden Rechtssätzen der Entscheidung eines anderen Gerichts abweichen, hat die Klägerin nicht gebildet.
- 19** aa) Soweit sie meint, das FG sei von dem Rechtssatz abgewichen, wonach ein Aktivierungsverbot bestehe, wenn eine Forderung weder rechtlich bereits entstanden, noch die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen gesetzt worden seien, noch der Kaufmann mit der zukünftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs fest rechnen könne, macht sie lediglich eine unzutreffende Rechtsanwendung geltend (Beschwerdebegründung unter III.31.).
- 20** bb) Soweit sich die Klägerin gegen die ihrer Auffassung nach unzureichende Berücksichtigung der Rückforderungsrisiken wendet (Beschwerdebegründung unter IV.21.), hat sie auf die Bildung einander widersprechender Rechtssätze verzichtet. Eine Divergenz liegt ersichtlich nicht vor.
- 21** cc) Nichts anderes gilt hinsichtlich der Frage, ob die fehlende Vereinbarung eines Rückzahlungstermins im Rahmen des Fremdvergleichs als Kriterium für das Vorliegen einer Darlehensforderung oder einer Entnahme herangezogen werden kann (Beschwerdebegründung unter V.9.). Einander widersprechende Rechtssätze sind nicht erkennbar.
- 22** 4. Verfahrensmängel, auf denen die angefochtene Entscheidung beruhen kann, ergeben sich aus den Darlegungen der Klägerin nicht.
- 23** a) Nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO ist die Revision zuzulassen, wenn ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird und vorliegt, auf dem die Entscheidung beruhen kann. Nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO müssen die Voraussetzungen des Zulassungsgrundes dargelegt werden. Das erfordert eine konkrete und schlüssige Bezeichnung der Tatsachen, die den behaupteten Verfahrensmangel ergeben (Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 26).
- 24** b) Einen Verstoß gegen das Gebot, den Akteninhalt vollständig zu berücksichtigen, hat die Klägerin nicht dargelegt.
- 25** aa) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Diese Regelung ist nach der Rechtsprechung des BFH dahin auszulegen, dass neben dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung auch der gesamte Akteninhalt vollständig zu berücksichtigen ist. Ein Verstoß dagegen kann mit der Verfahrensrüge (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) geltend gemacht werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 4. August 1999 IV B 96/98, BFH/NV 2000, 70; vom 25. Juli 2006 IV B 116/04, BFH/NV 2006, 2270, unter 2. der Gründe). Die Geltendmachung eines solchen Verfahrensmangels erfordert die genaue Bezeichnung des nicht berücksichtigten Akteninhalts sowie die Darlegung, inwieweit dessen Berücksichtigung auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunktes des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (Senatsbeschluss vom 24. August 2005 IV B 61/04, BFH/NV 2006, 85). Angeblich widersprüchliche Urteilsbegründungen oder fehlerhafte Sachverhaltswürdigungen sind dagegen --wenn sie vorliegen-- materiell-rechtliche Fehler und keine Verfahrensfehler (BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 2270, unter 2. der Gründe).
- 26** bb) Soweit die Klägerin eine angeblich widersprüchliche Urteilsbegründung geltend macht, weil das FG die von ihr unter Hinweis auf Ermittlungen der EU vorgetragene Risiken bei Ausfuhrerstattungen für Lieferungen nach

Russland nicht als konkrete Umstände angesehen hat, die das Entstehen der Forderung auf Ausfuhrerstattung hindern könnten (Beschwerdebegründung unter III.14. ff. und IV.6.), ergibt sich daraus kein Verfahrensmangel. Dem angefochtenen Urteil lässt sich vielmehr entnehmen, dass das FG darin lediglich abstrakte Risiken gesehen hat, nicht jedoch konkrete, mit den streitgegenständlichen Ausfuhrerstattungen in hinreichendem Zusammenhang stehende Umstände (vgl. S. 12 und 13 des angefochtenen Urteils).

- 27** cc) Ein Verstoß gegen den Inhalt der Akten liegt --entgegen der Auffassung der Klägerin (Beschwerdebegründung unter IV.9.)-- auch nicht darin, dass das angefochtene Urteil (angeblich) nicht erklärt, dass die Klägerin die hohe Wahrscheinlichkeit einer Rückforderung bei der Rückstellung nur für einen bei 11,09 % liegenden Teilbetrag der ihr gewährten Ausfuhrerstattungen geltend gemacht hat. Bereits dem Sachverhalt des angefochtenen Urteils lässt sich entnehmen, dass dieser Prozentsatz auf Rückforderungsbescheiden für die Jahre 1994 bis 1996 beruht, die --mit einer Jordanien betreffenden Ausnahme-- aufgehoben wurden.
- 28** c) Durch die von der Ansicht der Klägerin abweichende Sachverhaltswürdigung hat das FG auch nicht das rechtliche Gehör verletzt (§ 96 Abs. 2 FGO), wie die Klägerin meint (Beschwerdebegründung unter III.20. und IV.6.). Denn das FG hat die Auffassung der Klägerin zur Kenntnis genommen, auch wenn es ihr nicht gefolgt ist. Es fehlt --entgegen der Auffassung der Klägerin-- auch nicht an den nach § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO erforderlichen Entscheidungsgründen. Das FG hat seine Auffassung ausreichend begründet.
- 29** d) Ein Verfahrensmangel durch einen Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht oder das Übergehen von Beweisanträgen lässt sich den Darlegungen der Klägerin nicht entnehmen.
- 30** aa) Wird gerügt, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht durch Übergehen von Beweisanträgen verletzt, ist u.a. auszuführen, inwiefern das angefochtene Urteil unter Zugrundelegung der materiell-rechtlichen Rechtsauffassung des Gerichts auf der unterlassenen Beweisaufnahme beruhen kann (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 25. Juni 2002 X B 199/01, BFH/NV 2002, 1332; Gräber/Ruban, a.a.O., § 120 Rz 69, m.w.N.). In der Beschwerde ist außerdem darzulegen, dass nicht auf die Geltendmachung des Verfahrensmangels verzichtet worden ist. Denn das Übergehen eines Beweisantrags stellt einen verzichtbaren Verfahrensmangel dar (BFH-Beschluss vom 31. Januar 1989 VII B 162/88, BFHE 155, 498, BStBl II 1989, 372, m.w.N.).
- 31** bb) Die Klägerin rügt, dass das FG keine Ermittlungen zu den geltend gemachten Risiken des Russlandgeschäfts angestellt und die schriftsätzlich beantragten Beweise nicht erhoben hat (Beschwerdebegründung unter III.21. und IV.6.). Die Klägerin hat den behaupteten Verfahrensmangel jedoch nicht schlüssig dargelegt. Denn sie begründet das Unterlassen einer entsprechenden Rüge in der mündlichen Verhandlung damit, dass es nach der erkennbaren Rechtsansicht des FG für die Entscheidung darauf nicht angekommen sei, weshalb sie von der Erfolglosigkeit einer derartigen Rüge ausgegangen sei (Beschwerdebegründung unter III.22.). Das FG ist jedoch nicht verpflichtet, Ermittlungen anzustellen und Beweise zu erheben, auf die es nach seiner insoweit maßgeblichen Rechtsansicht erkennbar nicht ankommt.
- 32** 5. Tatsächlich wendet sich die Klägerin gegen die materielle Richtigkeit der Vorentscheidung und die vom FG vorgenommene Einzelfallwürdigung. Das reicht zur ordnungsgemäßen Darlegung eines Revisionszulassungsgrundes jedoch nicht aus (vgl. u.a. BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 234). Die Sachverhaltswürdigung kann im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde nicht überprüft werden. Denn sie ist einerseits einzelfallbezogen und gehört andererseits zum Bereich der Tatsachenfeststellungen durch das FG, an die der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich gebunden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 2. August 2005 IV B 185/03, BFH/NV 2005, 2224).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)