

# Beschluss vom 06. Dezember 2012, III B 220/11

## Darlegung einer konkludenten Divergenz

BFH III. Senat

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

vorgehend FG Münster, 20. Oktober 2011, Az: 4 K 3528/10 E,G

## Leitsätze

NV: Stützt der Beschwerdeführer die Rüge der Divergenz auf einen abstrakten Rechtssatz, der sich aus nur fallbezogenen Rechtsausführungen der vorgeblichen Divergenzentscheidung ergeben soll, sind für eine ordnungsgemäße Erhebung dieser Rüge auch Darlegungen dazu erforderlich, dass sich der --in der Divergenzentscheidung konkludent aufgestellte-- Rechtssatz deutlich aus dem gedanklichen Zusammenhang der Entscheidungsgründe entnehmen lässt. Nicht ausreichend ist es, dass der Beschwerdeführer diesen Rechtssatz erst selbst durch eine Auslegung der vorgeblichen Divergenzentscheidung entwickelt .

## Gründe

- 1** Die Beschwerde ist unzulässig und durch Beschluss zu verwerfen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hat den von ihm geltend gemachten Zulassungsgrund der Erforderlichkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) nicht in einer den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügenden Form dargelegt.
- 2** 1. Wird als Zulassungsgrund eine Abweichung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO (Divergenz) geltend gemacht, so muss in der Beschwerdebegründung nicht nur die Entscheidung, von der das Urteil des Finanzgerichts (FG) abweichen soll, bezeichnet werden. Es muss darüber hinaus aus der Entscheidung des FG ein diese tragender abstrakter Rechtssatz abgeleitet werden, der zu einem ebenfalls tragenden abstrakten Rechtssatz der Divergenzentscheidung im Widerspruch stehen kann. Die nach Auffassung des Beschwerdeführers voneinander abweichenden abstrakten Rechtssätze sind dabei gegenüberzustellen (Senatsbeschluss vom 16. August 2011 III B 155/10, BFH/NV 2012, 48). Eine Zulassung unter diesem Gesichtspunkt hätte daher vorausgesetzt, dass in der Beschwerdebegründung abstrakte Rechtssätze im Urteil des FG und in der Divergenzentscheidung so genau bezeichnet worden wären, dass eine Abweichung im Grundsätzlichen erkennbar geworden wäre.
- 3** 2. Diesen Anforderungen genügt das Beschwerdevorbringen des Klägers nicht.
- 4** a) Der Kläger beruft sich zur Begründung der von ihm geltend gemachten Divergenz auf das BFH-Urteil vom 17. April 1985 I R 132/81 (BFHE 144, 213, BStBl II 1985, 617). Diese Entscheidung betraf einen Erbbauberechtigten, der die Erschließungsbeiträge für das Erbbaugrundstück trug, ohne einen Ersatzanspruch gegen den Erbbaupflichteten zu haben. In seiner Bilanz wies der Erbbauberechtigte die Erschließungsbeiträge als aktiven Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) aus, weil diese Aufwendungen eine Erbbauzinsvorauszahlung (Vorleistung) für die zeitraumbezogene Gegenleistung (befristete Nutzungsüberlassung) des Erbbaupflichteten darstellten. Der Erbbauberechtigte erwarb vor Zeitablauf das Erbbaugrundstück und hob das Erbbaurecht auf; der aktive RAP wurde aufgelöst. Der BFH entschied, dass der Erbbauberechtigte mit der Aufhebung des Erbbaurechts auf einen wirtschaftlichen Ausgleich für die in Form der Erschließungsbeiträge erbrachten Vorleistungen verzichtete, soweit sie auf die Zeit nach dem Grundstückserwerb entfielen. Dieser Verzicht erhöhte die Anschaffungskosten des Grund und Bodens (BFH-Urteil in BFHE 144, 213, BStBl II 1985, 617, unter 3.c der Gründe).
- 5** b) In der Beschwerdebegründung führt der Kläger zwar sinngemäß aus, der BFH-Entscheidung in BFHE 144, 213, BStBl II 1985, 617 sei der Rechtssatz zu entnehmen, dass der Erbbaupflichtete infolge der Veräußerung des Erbbaugrundstücks vor Zeitablauf seine Anschaffungskosten für Grund und Boden --spiegelbildlich zur Behandlung

beim Erbbauberechtigten, der seine Anschaffungskosten für Grund und Boden um den vorhandenen Restwert des aktiven RAP zu erhöhen habe-- um den vorhandenen Restwert des passiven RAP reduzieren müsse. Er legt in seiner Beschwerdebegründung aber nicht hinreichend dar, dass sich diese von ihm geforderte Behandlung des passiven RAP beim Erbbauperpflichteten als abstrakter Rechtssatz der genannten BFH-Entscheidung entnehmen lässt.

- 6 aa) Ausdrücklich wurde der vom Kläger behauptete Rechtssatz in der zitierten BFH-Entscheidung schon deshalb nicht aufgestellt, weil sich diese Entscheidung nicht mit der Frage beschäftigt hat, wie der beim Erbbauperpflichteten aufzulösende passive RAP materiell-rechtlich zu behandeln ist.
- 7 bb) Aber selbst wenn es für das Vorliegen einer Abweichung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO ausreichen sollte, dass sich der abstrakte Rechtssatz aus nur scheinbar fallbezogenen Rechtsausführungen der vorgeblich divergierenden BFH-Entscheidung ergibt, muss sich der konkludent aufgestellte Rechtssatz deutlich aus dem gedanklichen Zusammenhang der Entscheidungsgründe des Urteils entnehmen lassen (vgl. BFH-Beschluss vom 23. April 1992 VIII B 49/90, BFHE 167, 488, BStBl II 1992, 671, zu konkludenten Rechtssätzen im FG-Urteil). Dass dies der Fall ist, hat der Kläger ebenfalls nicht hinreichend dargelegt.
- 8 In der vorgeblichen Divergenzentscheidung hat der BFH die Aufhebung des Erbbaurechts als Verzicht des Erbbauberechtigten auf einen wirtschaftlichen Ausgleich für den vorausbezahlten Erbbauzins gewertet, der die Anschaffungskosten für Grund und Boden erhöht habe. Der Kläger ist der Ansicht, dass auch der Erbbauperpflichtete durch den Verkauf des Erbbaugrundstücks vor Zeitablauf auf die Erbbauzinsen verzichtet habe und damit seine Anschaffungskosten für Grund und Boden zu reduzieren seien. Ein solcher --konkludent aufgestellter-- Rechtssatz lässt sich jedoch nicht deutlich aus dem gedanklichen Zusammenhang der genannten BFH-Entscheidung entnehmen. Vielmehr handelt es sich bei dieser --vom Kläger geforderten-- Behandlung des passiven RAP um das Ergebnis einer von ihm selbst vorgenommenen Auslegung der zitierten BFH-Entscheidung. Er hat keinen abstrakten Rechtssatz aus der vorgeblichen Divergenzentscheidung dargelegt, sondern diesen selbst entwickelt.

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