BFH v. 02.12.2013 - III B 71/13

Überraschungsentscheidung; keine Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO bei Änderungen nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe c AO; Hemmung der Verjährung wegen Ermittlungen gegen den alleinigen GmbH-Gesellschafter

Gesetz(e):
AO § 42, AO § 171 Abs. 5 Satz 1, AO § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe c, AO § 173 Abs. 1 Nr. 1, AO § 173 Abs. 2, AO § 202 Abs. 1 Satz 3, FGO § 116 Abs. 3

Instanzenzug:
Niedersächsisches FG Urteil vom 08.05.2013 2 K 106/11

Gründe

1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, erwarb mit Vertrag vom . Dezember 1998 für ca. 9 Mio. DM eine sanierungsbedürftige Wohnanlage mit ca. 100 Wohnungen im Fördergebiet. Gesellschafter der Komplementär-GmbH war Herr X. X war darüber hinaus bei der Klägerin Kommanditist und zumindest zeitweise zur Führung der Geschäfte der Klägerin befugt. Im Zusammenhang mit Sanierungsarbeiten erhielt die Klägerin für die Jahre 1999 bis 2001 Investitionszulagen.

2 Mit Vertrag vom . Oktober 2001 beauftragte die Klägerin die A-GmbH, als Generalunternehmerin Sanierungsarbeiten in Höhe von 3.464.500 DM durchzuführen. Die A-GmbH schloss ihrerseits mit der B-GmbH einen Vertrag, dem zufolge diese die Bauleistungen erbringen sollte.

3 Die Klägerin beantragte für das Jahr 2002 (Streitjahr) Investitionszulage. Dem Antrag beigefügt war die Schlussrechnung der A-GmbH in Höhe von 1.615.725 €. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt —FA—) setzte die Zulage durch Bescheid vom 16. Dezember 2003 in Höhe von 167.948 € fest. Der Bescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung —AO—). Eine bei der Klägerin durchgeführte Außenprüfung, welche die Investitionszulage für das Jahr 2002 betraf, führte zu keiner Änderung. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde später aufgehoben.

4 Außenprüfungen, die bei der A-GmbH und der B-GmbH durchgeführt wurden, waren Anlass für die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens wegen des Verdachts des Subventionsbetrugs gegen X, der nach Auffassung des FA bei der A-GmbH und der B-GmbH die maßgeblichen Entscheidungen traf. Das FA war nunmehr der Ansicht, durch die Einschaltung der A-GmbH und der B-GmbH seien die Investitionskosten künstlich erhöht worden, so dass die Klägerin in den Genuss einer zu hohen Zulage gekommen sei. Das FA setzte durch Bescheid vom 31. August 2009 die Investitionszulage für das Jahr 2002 auf 37.254 € herab. Es forderte einen Betrag in Höhe von 130.694 € zurück und setzte Zinsen in Höhe von 44.421 € fest.

5 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG), das sich Feststellungen eines strafrechtlichen Urteils gegen X zu eigen machte, war der Ansicht, das FA habe den Zulagenbescheid ändern können. Die reguläre Verjährungsfrist von vier Jahren sei zum Zeitpunkt des Änderungsbescheids noch nicht abgelaufen gewesen. Denn aufgrund der Ermittlungen im Jahr 2006 gegen X wegen des Verdachts des Subventionsbetrugs sei der Ablauf der Verjährung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO gehemmt gewesen. Diese Ermittlungen hätten „beim Steuerpflichtigen" stattgefunden. Würden erkennbare Ermittlungen beim maßgeblichen Gesellschafter einer Personenge-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

sellschaft durchgeführt, so sei § 171 Abs. 5 Satz 1 AO erfüllt. Es könne daher dahinstehen, ob sich die Verjährungsfrist wegen des vorsätzlichen Investitionsbetrugs des X nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf zehn Jahre verlängert habe. Jedoch stehe nach bisheriger Rechtsprechung ein Subventionsbetrug einer Steuerhinterziehung für die Frage einer Verlängerung der Festsetzungsfrist gleich.

6 Die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO habe einer Änderung des Zulagenbescheids nicht entgegengestanden, weil es an einer förmlichen Mitteilung des Ergebnisses der Außenprüfung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO gefehlt habe. Ein Schreiben der Betriebsprüferin vom 15. Oktober 2004 sei nicht als derartige Mitteilung anzusehen, weil ihr der prüfungsabschließende, unmissverständliche Charakter fehle. Auch sei es nur von der Prüferin selbst und nicht, wie üblich, vom Sachgebietsleiter unterzeichnet worden. Die tatsächliche Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO sei der Klägerin nicht zugegangen, auch hätte sie die Wirkungen des § 173 Abs. 2 AO nicht herbeiführen können, weil in dem Schreiben Bedingungen enthalten seien —Nachholen von Angaben—, welche die Klägerin nicht erfüllt habe.

7 Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sei möglich gewesen, weil erst nachträglich bekannt geworden sei, dass die Klägerin aufgrund eines Gestaltungsmissbrauchs Investitionszulage für eine Bemessungsgrundlage erhalten habe, die um ca. 1 Mio. € überhöht gewesen sei. Für die Zwischenschaltung der A-GmbH und der B-GmbH habe es keinen sinnvollen wirtschaftlichen Grund gegeben. Wegen des deliktischen Gestaltungsmissbrauchs hätte der Zulagenbescheid auch nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO geändert werden können. Aus diesem Grund hätte der Zulagenbescheid auch dann geändert werden können, wenn die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO einschlägig wäre. Der Umstand, dass das FA in der Einspruchsentscheidung bei der Anwendung des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO keine Ermessenserwägungen angestellt habe, sei unbeachtlich, da ein Fall der Ermessensreduzierung auf Null vorliege. Rechtsfolge des Gestaltungsmissbrauchs sei, dass der Zulagenanspruch in der Höhe entstanden sei, wie er bei einer angemessenen Gestaltung tatsächlich entstanden wäre. Die Höhe der förderfähigen Sanierungskosten könne offen bleiben, denn die Klägerin habe jedenfalls deshalb keinen Anspruch auf Investitionszulage, die über die im Änderungsbescheid festgesetzte Zulage hinausgehe, weil im Zulagenantrag die Investitionen entgegen § 5 Abs. 3 Satz 2 des Investitionszulagengesetzes (InvZulG) 1999 nicht ausreichend genau bezeichnet worden seien. Dem Antrag sei nur die kaum aussagekräftige Schlussrechnung der A-GmbH beigefügt gewesen. Aus dieser sei nicht zu erkennen, ob die Investitionen, soweit sie nicht im Zuge einer einheitlichen Baumaßnahme angefallen seien, nach dem 31. Dezember 2001 begonnen worden seien (vgl. § 3 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 InvZulG 1999). Ebenso wenig sei zu ersehen, in welchem Umfang die Aufwendungen auf nicht begünstigte Außenanlagen entfallen seien. Auch könnten Investitionen nicht im Streitjahr, sondern erst im Folgejahr durchgeführt worden sein.

8 Gegen das Urteil wendet sich die Klägerin mit der Nichtzulassungsbeschwerde, zu deren Begründung sie im Wesentlichen vorträgt:

9 Die Revision sei erforderlich zur Fortbildung des Rechts und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—), und zwar zunächst hinsichtlich der Rechtsfrage, ob eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO bei einer GmbH & Co. KG eintrete, wenn bei einem Kommanditisten ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts des Subventionsbetrugs eingeleitet worden sei, ohne dass die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft in das Verfahren einbezogen oder informiert worden seien.

10 Für eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO sei Voraussetzung, dass beim Steuerpflichtigen mit Ermittlungen begonnen worden sei. Bei ihr, der Klägerin, seien keine Maßnahmen der Steuerfahndung mit Außenwirkung durchgeführt worden. Die Ermittlungen hätten sich allein gegen einen Kommanditisten gerichtet. Die bloße Einleitung eines Strafverfahrens wegen Subventionsbetrugs gegen den Kommanditisten einer KG könne den Erfordernissen des § 171 Abs. 5 Satz 1

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

AO nicht gerecht werden. Der Kommanditist X sei in der Zeit vom 19. Dezember 2001 bis zum 8. August 2002 neben der Komplementär-GmbH zur Geschäftsführung berufen gewesen, nicht aber zur gesetzlichen Vertretung. Im Jahr 2006, als die Ermittlungen eingeleitet worden seien, sei er seit vier Jahren nicht mehr zur Geschäftsführung befugt gewesen. Dies sei dem FG im Schriftsatz vom 30. April 2013 und auch in der mündlichen Verhandlung mitgeteilt worden. Gleichwohl sei das FG im Urteil davon ausgegangen, dass der Kommanditist sie —die Klägerin— vertreten habe. Das FG habe den diesbezüglichen Vortrag als nicht glaubhaft angesehen. Wenn es seine Zweifel nicht erst im Urteil dargelegt hätte, so hätten entsprechende Beweiserhebungen beantragt werden können. Das Urteil leide somit auch an einem Verfahrensmangel. Insoweit habe das FG, das auf die angebliche Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis des Kommanditisten abgestellt habe, den Sachverhalt nicht hinreichend aufgeklärt. Sie —die Klägerin— sei daran gehindert gewesen, die behauptete Geschäftsführungsbefugnis des Kommanditisten zu rügen und entsprechende Beweiserhebungen zu beantragen.

11 Hinsichtlich einer Verlängerung der Festsetzungsfrist bei Subventionsbetrug stelle sich die Frage, ob für den Fall, dass die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO nicht greife, die verlängerte Festsetzungsverjährung nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auch bei diesem Delikt anwendbar sei. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe im Beschluss vom 5. Juli 2012 III R 25/10 (BFH/NV 2012, 1761) Zweifel an seiner bisherigen Rechtsauffassung geäußert.

12 Das FG halte für eine Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO eine förmliche Mitteilung der Veranlagungsstelle des FA mit der Unterschrift des Sachgebietsleiters für erforderlich. Mit Schreiben vom 15. Oktober 2004 habe das FA mitgeteilt, dass sich keine Änderungen lt. Außenprüfung ergeben hätten. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH erfordere eine Mitteilung i.S. von § 202 Abs. 1 Satz 3 AO kein gesondertes Schreiben der Veranlagungsstelle. Es genüge, wenn der mit der Prüfung beauftragte Sachbearbeiter einen entsprechenden schriftlichen Hinweis gebe. In der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung sei die Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO konkludent zum Ausdruck gekommen. Insoweit weiche das angefochtene Urteil vom Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 17. Dezember 1984 5 K 38/84 ab (Entscheidungen der Finanzgerichte —EFG— 1985, 431), das entschieden habe, dass die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts nach einer Außenprüfung zur Änderungssperre i.S. des § 173 Abs. 2 AO führe und durch die Begehung eines etwaigen Subventionsbetrugs nicht aufgehoben werde.

13 Auch die Annahme des FG, es liege ein Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO vor, sei unzutreffend. Allenfalls die Einschaltung eines weiteren Generalunternehmens sei möglicherweise wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen. Das FG habe entgegen dem Urteil des BFH vom 29. Oktober 1986 IX R 107/82 (BFHE 145, 351, BStBl II 1986, 217) nur die tatsächlich bei der zweiten Generalunternehmerin entstandenen Subunternehmerkosten (Handwerkerrechnungen) anerkannt. Darüber hinaus weiche das angefochtene Urteil von den Urteilen des FG Brandenburg vom 24. Februar 2005 5 K 513/03 (EFG 2005, 1376) sowie des FG Sachsen-Anhalt vom 22. Januar 2009 1 K 1701/05 (EFG 2009, 1332) ab. In diesen Entscheidungen sei es darum gegangen, ob ein Bündel von Erhaltungsmaßnahmen als einheitlicher Vorgang zu bewerten sei. Entgegen den beiden Urteilen habe das FG im Streitfall auf die Fertigstellung jeder einzelnen Baumaßnahme abgestellt. Das angefochtene Urteil weiche auch von Rz 27 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 28. Februar 2003 (BStBl I 2003, 218) ab, wonach bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben ein spezifischer Bauauftrag als Beginn der Bauarbeiten in Betracht komme. Dies sei im Streitfall von Bedeutung, weil für im Jahr 2001 begonnene Vorhaben eine geringere Investitionszulage gewährt werde. Wegen dieser Fragen sei die Revision zur Fortbildung des Rechts und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zuzulassen.

14 Die Entscheidung des FG zur Prüfung der Ermessensausübung sei widersprüchlich und divergiere von der Rechtsprechung zu ähnlichen Sachverhalten. Nach Ansicht des FG sei das FA zu Recht davon ausgegangen, dass der Zulagenbescheid wegen neuer Tatsachen habe geändert werden kön-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

nen. Das FG zeige damit auf, dass das FA das Ermessen fehlerfrei ausgeübt habe. Im Urteil werde darüber hinaus ausgeführt, dass das FA sein Ermessen nicht dahingehend ausgeübt habe, die Änderung des Zulagenbescheids auf § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO zu stützen. Insoweit sei das FG von einer Ermessensreduzierung auf Null ausgegangen. Es sei widersprüchlich, wenn das FG einerseits bei der Prüfung einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO die Ermessensentscheidung des FA als zutreffend ansehe und andererseits bei § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO von einer Ermessensreduktion auf Null ausgehe. Das Urteil weiche vom BFH-Urteil vom 28. November 1996 V R 143/92 (BFH/NV 1997, 741) ab. Darin habe der BFH ausgeführt, dass die Finanzbehörde die notwendige Ermessensentscheidung im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Änderungsbescheids oder der dazu erlassenen Einspruchsentscheidung auszuüben habe.

15 II. Die Beschwerde ist unbegründet und wird deshalb zurückgewiesen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO). Die von der Klägerin geltend gemachten Zulassungsgründe liegen nicht vor, soweit ihre Darlegung überhaupt den Erfordernissen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entspricht.

16 1. Die Klägerin macht den Zulassungsgrund der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts im Zusammenhang mit der —sinngemäß formulierten— Rechtsfrage geltend, ob die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO hinsichtlich der für eine GmbH & Co. KG festgesetzten Investitionszulage auch dann eintritt, wenn gegen einen Kommanditisten der Gesellschaft ein Ermittlungsverfahren der Steuerfahndung wegen des Verdachts des Subventionsbetrugs eingeleitet worden ist.

17 a) Der Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO ist ein Unterfall des Zulassungsgrunds der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. In beiden Fällen muss es sich um eine klärungsbedürftige und klärbare Rechtsfrage von allgemeinem Interesse handeln (z.B. Senatsbeschluss vom 6. Juni 2006 III B 202/05, BFH/NV 2006, 1653). Auch sind die gleichen Darlegungsanforderungen zu beachten (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO).

18 b) Macht ein Beschwerdeführer die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache geltend, so muss er in der Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen dartun, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu muss er darlegen, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchem Grunde die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 22. März 2011 X B 151/10, BFH/NV 2011, 1165; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 32, 35, m.w.N.).

19 c) Die —hier verkürzt wiedergegebene— Rechtsfrage, ob Ermittlungen gegen einen Kommanditisten ausreichen, um eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 FGO herbeizuführen, wäre in einem Revisionsverfahren nicht klärbar.

20 aa) Aus dem Umstand, dass X im angefochtenen Urteil als geschäftsführungsbefugter Kommanditist bezeichnet worden ist, der die Klägerin vertreten habe, kann nicht gefolgert werden, dass das FG der Ansicht war, Kommanditisten einer GmbH & Co. KG seien geschäftsführungsbefugt und vertretungsberechtigt. Vielmehr ging das FG davon aus, dass X aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses vom 19. November 2001, der sich in den Strafakten befand, neben der Komplementär-GmbH zur Geschäftsführung berechtigt war. Die Rechtsfrage, die nach Ansicht der Klägerin zu klären wäre, würde sich in einem Revisionsverfahren nicht stellen.

21 bb) Darüber hinaus geht aus dem Tatbestand des Urteils hervor, dass X nicht nur Kommanditist der Klägerin war, sondern auch alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH. Möglicherweise in dieser Eigenschaft des X sind der Klägerin die Ermittlungen der Steuerfahndung bekannt geworden. Nach dem BFH-Beschluss vom 15. Juni 2010 VIII B 2/10 (BFH/NV 2010, 2001) genügen Ermittlungen gegen den alleinigen Gesellschafter einer GmbH, um eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO für Steuern herbeizuführen, welche die GmbH betreffen. Bei einer Übertra-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

gung der Grundsätze dieser BFH-Entscheidung auf den Streitfall käme es auch aus diesem Grund nicht auf die Beantwortung der von der Klägerin herausgestellten Rechtsfrage an.

22 2. Auch der Verfahrensmangel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO), den die Klägerin im Zusammenhang mit der auf § 171 Abs. 5 Satz 1 AO gestützten Urteilsbegründung des FG geltend macht, greift nicht durch.

23 a) Sie rügt, das FG sei im angefochtenen Urteil davon ausgegangen, dass X sie —die Klägerin— vertreten habe, obwohl sie im finanzgerichtlichen Verfahren vorgetragen habe, dass die Geschäftsführungsbefugnis zu dem Zeitpunkt, als die Ermittlungen stattgefunden hätten, nicht mehr bestanden habe. Das FG habe ihren Vortrag somit als nicht glaubhaft angesehen. Hätte es früher entsprechende Zweifel geäußert, dann hätte sie —die Klägerin— eine entsprechende Beweiserhebung beantragen können.

24 b) Damit macht die Klägerin letztlich geltend, das FG habe durch eine Überraschungsentscheidung ihr rechtliches Gehör verletzt (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO). Eine Überraschungsentscheidung liegt vor, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste (z.B. BFH-Beschluss vom 10. Juli 2013 IX B 31/13, BFH/NV 2013, 1605).

25 c) Die Klägerin, die in der mündlichen Verhandlung sachkundig vertreten war, konnte jedoch nicht davon überrascht sein, dass das FG ihrem Vortrag zu einer Beendigung der Geschäftsführungsbefugnis des X ohne entsprechende Nachweise nicht gefolgt ist. Einer gewissenhaften Prozessvertretung hätte es entsprochen, Unterlagen, mit deren Hilfe der diesbezügliche Vortrag hätte belegt werden können, selbst vorzulegen, was aufgrund der Beweisnähe ohne größere Schwierigkeiten hätte möglich sein müssen. Aus diesem Grund führt auch die Rüge, das FG habe die Pflicht zur Sachaufklärung verletzt (§ 76 Abs. 1 FGO), weil es keinen Beweis zur Frage der Geschäftsführungsbefugnis erhoben habe, nicht zum Erfolg.

26 3. Die Nichtzulassungsbeschwerde hat auch hinsichtlich der von der Klägerin aufgeworfenen Rechtsfrage, ob die Festsetzungsverjährung bei Subventionsbetrug ebenso auf zehn Jahre verlängert wird wie bei Steuerhinterziehung, keinen Erfolg. Das FG war der Ansicht, eine Festsetzungsverjährung für eine Änderung des Investitionszulagenbescheids sei nicht eingetreten, weil eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO zu bejahen sei. Diese das Urteil tragende Begründung konnte die Klägerin nicht mit Einwendungen, welche die Zulassung der Revision rechtfertigen, angreifen. Auf die Frage einer Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre kam es aus der Sicht des FG nicht an, es hat sie deshalb offen gelassen. Insoweit kann die Klägerin auch nicht mit Erfolg die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache bzw. die Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts geltend machen.

27 4. Auch die Rechtsfrage, ob die Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO greift, wenn zum einen ein Prüfungsbeamter nach einer Außenprüfung mitgeteilt hat, dass sich keine Änderungen ergeben hätten und zum anderen aufgrund der Prüfung ein Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) aufgehoben worden ist, könnte in einem Revisionsverfahren nicht geklärt werden.

28 a) Denn nach Ansicht des FG konnte der Investitionszulagenbescheid vom 16. Dezember 2003 nicht nur nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert werden, sondern darüber hinaus —wegen des Einsatzes unlauterer Mittel— auch nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO. Die in § 173 Abs. 2 AO angeordnete Änderungssperre gilt jedoch nur für die Korrekturtatbestände des § 173 Abs. 1 AO und nicht für eine Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c des Einkommensteuergesetzes (BFH-Urteil vom 18. August 2009 X R 8/09, BFH/NV 2010, 161).

29 b) Hinsichtlich der Frage einer Änderbarkeit des ursprünglichen Festsetzungsbescheids beruht das angefochtene Urteil auf zwei selbständigen Begründungen, von denen jede für sich allein das Ent-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

scheidungsergebnis trägt. Die Klägerin hätte für jede der Begründungen einen Zulassungsgrund i.S. von § 115 Abs. 2 FGO darlegen müssen. Hinsichtlich der Frage, ob das FG die Änderungsvorschrift des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO zu Recht als anwendbar angesehen hat, hat sie jedoch keinen durchgreifenden Zulassungsgrund geltend gemacht (s. nachfolgend unter 7.).

30 5. Auch die weitere von der Klägerin herausgestellte Rechtsfrage, ob bei der Einschaltung/Beauftragung eines Generalunternehmers Sanierungsarbeiten, die nach § 42 AO als unangemessen hoch zu beurteilen sind, in die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung von Investitionszulage zumindest insoweit einzubeziehen sind, als sie in üblicher Weise bei der Einschaltung/Beauftragung eines Generalunternehmers angefallen wären, könnte in einem Revisionsverfahren nicht geklärt werden. Denn das FG hat in seinem Urteil offen gelassen, in welcher Höhe die Investitionszulage bei einer angemessenen Gestaltung —keine Einschaltung der A-GmbH und der B-GmbH— festzusetzen gewesen wäre. Seiner Ansicht nach waren die Sanierungskosten deshalb nicht zu berücksichtigen, weil die Investitionen im Zulagenantrag entgegen § 5 Abs. 3 Satz 2 InvZulG 1999 nicht ausreichend genau bezeichnet worden sind. Zu diesem Gesichtspunkt, auf den das FG sein Urteil gestützt hat, hat die Klägerin keine Zulassungsgründe vorgetragen.

31 6. Ebenfalls keinen Erfolg hat die Beschwerde, soweit die Klägerin wegen der Frage, ob die Bauarbeiten zur Sanierung des Anwesens einheitlich oder getrennt zu beurteilen gewesen seien, eine Abweichung des FG von den Urteilen des FG Brandenburg in EFG 2005, 1376 und des FG Sachsen-Anhalt in EFG 2009, 1332 rügt und damit die Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung geltend macht (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO).

32 a) Zur schlüssigen Darlegung einer solchen Abweichungsrüge muss der Beschwerdeführer u.a. tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus den angegebenen 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). Dies hat die Klägerin nicht getan.

33 b) Eine Gegenüberstellung abweichender Rechtssätze wäre auch nicht möglich gewesen. Denn das FG hat im Zusammenhang mit der Frage, ob die einzelnen Sanierungsarbeiten einheitlich oder gesondert zu betrachten sind, keinen Rechtssatz aufgestellt. Vielmehr war nach seiner Ansicht aus dem Zulagenantrag der Beginn einzelner Baumaßnahmen nicht zu ersehen, soweit diese gesondert zu betrachten gewesen sein sollten. Für das FG war letztlich die von ihm nicht als ausreichend angesehene Bezeichnung der Investitionsmaßnahmen im Zulagenantrag entscheidungserheblich.

34 7. Schließlich hat die Beschwerde auch insoweit keinen Erfolg, als die Klägerin rügt, das angefochtene Urteil sei widersprüchlich, weil das FG einerseits die Ermessensausübung des FA im Zusammenhang mit einer Änderung wegen neuer Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht beanstandet habe und andererseits bei der Prüfung einer Änderung des Zulagenbescheids nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO die Ansicht vertreten habe, insoweit habe eine Ermessensreduzierung auf Null vorgelegen. Die Widersprüchlichkeit von Urteilsgründen ist ein materiell-rechtlicher Fehler, der grundsätzlich nicht zur Zulassung der Revision führt (z.B. Senatsbeschluss vom 5. August 2011 III B 144/10, BFH/NV 2011, 1915). Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang rügt, das angefochtene Urteil weiche ab vom BFH-Urteil in BFH/NV 1997, 741, ist die Beschwerde unzulässig, weil sie nicht zwei divergierende Rechtssätze herausgestellt und einander gegenübergestellt hat.

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

Fundstelle(n):
BFH/NV 2014 S. 570 Nr. 4
[TAAAE-55038]

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.