Beschluss vom 12. Oktober 2010, I B 190/09

Rechtliches Gehör bei Verwertung einer Urkunde - Überraschungsentscheidung - Berücksichtigung nicht ausdrücklich erwähnter Ausführungen bei der Beweiswürdigung - Verweigerung eines Schriftsatznachlasses als Verfahrensmangel - Gebietskörperschaft kann an Scheingeschäft beteiligt sein - Vorliegen eines Rechtsbindungswillens

BFH I. Senat

AO § 41 Abs 2, FGO § 96 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 96 Abs 1 S 1, GG Art 103 Abs 1, BGB § 166 Abs 2, FGO § 116 Abs 3 S 3

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 13. Oktober 2009, Az: 2 K 1808/08

Leitsätze

1. NV: Die Verwertung einer Urkunde kann nicht zu einer Verletzung des Rechts auf Gehör führen, wenn das FG aus der Urkunde keine entscheidungserheblichen Schlüsse zieht.

2. NV: Eine das Gehörsrecht verletzende Überraschungsentscheidung liegt nicht schon darin, dass das FG im Ergebnis einen Aspekt für maßgeblich hält, der im Lauf des Verfahrens streitig erörtert worden und dann zunächst in den Hintergrund getreten ist .

3. NV: Im Allgemeinen ist davon auszugehen, dass das FG auch die im Urteil nicht ausdrücklich erwähnten Ausführungen der Beteiligten bei seiner Entscheidungsfindung berücksichtigt hat .

4. NV: Wird die Verweigerung eines Schriftsatznachlasses als Verfahrensmangel gerügt, so muss dargetan werden, was in einem nachgereichten Schriftsatz vorgetragen worden wäre und inwieweit dieser Vortrag die Entscheidung des FG hätte beeinflussen können .

5. NV: Es ist nicht klärungsbedürftig, dass ein Geschäft auch dann Scheingeschäft i.S. des § 41 AO sein kann, wenn an ihm eine Gebietskörperschaft beteiligt ist und diese die einschlägigen kommunalrechtlichen Vorgaben beachtet hat. In diesem Zusammenhang ist in erster Linie auf die Kenntnisse und Vorstellungen derjenigen Person abzustellen, die im Einzelfall als Organ der Gebietskörperschaft nach außen hin tätig wird .

6. NV: Im Zusammenhang mit der Frage nach dem Vorliegen eines Rechtsbindungswillens kann u.a. zu berücksichtigen sein, dass ein zunächst nicht leistungsfähiger Vertragspartner nach den Vorstellungen der Beteiligten in späterer Zeit über ausreichende Mittel zur Erbringung der versprochenen Leistungen verfügen wird .

Tatbestand

1 I. Die Beteiligten streiten darüber, ob ein Darlehensvertrag zwischen der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) und ihrer Gesellschafterin steuerlich anzuerkennen ist.

2 Die Klägerin ist eine GmbH, deren alleinige Gesellschafterin im Streitjahr (1997) die Stadt X war. Sie wurde im Mai 1997 gegründet; ihr Unternehmensgegenstand ist das Halten von Beteiligungen an kommunalen Unternehmen und die Wahrung der Rechte aus diesen Beteiligungen.

3 Die Gründung der Klägerin beruhte auf einem Beschluss des Rates der Stadt X, nach dem bis dahin unmittelbar von der Stadt X gehaltene Beteiligungen an drei Unternehmen nunmehr vermittels einer Holdinggesellschaft gehalten werden sollten. Dementsprechend übertrug die Stadt X mit Vertrag vom 13. November 1997 ihre Anteile an den Beteiligungsunternehmen auf die Klägerin. Die Anteile an zwei dieser Unternehmen wurden für ... DM (A-GmbH) und ... DM (B-GmbH) an die Klägerin verkauft. Von dem Gesamtkaufpreis (... DM) wurde der Klägerin ein Teilbetrag von ... DM erlassen; der Restbetrag (... DM) wurde in ein Darlehen der Stadt X umgewandelt. Das Darlehen war mit 6 % zu verzinsen und konnte erstmals zum 31. Dezember 2002 gekündigt werden; die Zinsen waren jeweils am

Ende eines Kalenderjahres zu entrichten. In ihrer Bilanz auf den 31. Dezember 1997 wies die Klägerin die Darlehensverbindlichkeit mit ... DM sowie eine Zinsrückstellung in Höhe von ... DM aus.

4 Im Januar 1999 verzichtete die Stadt X gegenüber der Klägerin unter Besserungsvorbehalt auf die Darlehens- und die Zinsforderung, da die Klägerin nicht in der Lage sei, das Darlehen zu bedienen. Der Verzicht schloss an einen entsprechenden Ratsbeschluss an und erfolgte u.a. unter der auflösenden Bedingung, dass während des Verzichts die Forderungen der übrigen Gläubiger nicht gefährdet wurden. Die Stadt X sollte die Tilgung ihrer Forderung nur zu Lasten eines die Verbindlichkeiten übersteigenden Bilanzgewinns der Klägerin sowie in bestimmten weiteren Fällen verlangen.

5 Im Dezember 2002 vereinbarte die Klägerin mit der Stadt X, dass diese ihr auf Grund eines ... leistungsfinanzierungsvertrags ... € zahlen und dass diese Forderung mit den Darlehenszinsen verrechnet werden sollte. Ferner sollte die Klägerin die übrigen bereits angefallenen Zinsen in Höhe von ... € zahlen. Die Vertragsparteien waren sich darüber einig, dass der Besserungsfall im Jahr 2001 eingetreten sei.

6 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) erkannte die von der Klägerin verbuchten Darlehenszinsen nicht als gewinnmindernd an. Die deshalb erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen, ohne die Revision gegen sein Urteil zuzulassen.

7 Mit ihrer Nichtzulassungsbeschwerde macht die Klägerin geltend, dass die Revision nach § 115 Abs. 2 Nrn. 1, 2 und 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zuzulassen sei.

8 Das FA ist der Nichtzulassungsbeschwerde entgegengetreten.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Nichtzulassungsbeschwerde ist unbegründet. Die von der Klägerin geltend gemachten Gründe für eine Zulassung der Revision liegen, soweit sie ordnungsgemäß dargelegt worden sind, nicht vor.

10 1. Nach § 115 Abs. 2 FGO ist die Revision zuzulassen, wenn die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (Nr. 1), wenn die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) erfordert (Nr. 2) oder wenn ein geltend gemachter Verfahrensmangel vorliegt, auf dem das angefochtene Urteil beruhen kann (Nr. 3). Wird auf einen dieser Gründe eine Nichtzulassungsbeschwerde gestützt, so muss der Zulassungsgrund in der Beschwerdeschrift dargelegt werden (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO). Bei der inhaltlichen Überprüfung des Beschwerdevorbringens können nur die ordnungsgemäß dargelegten Zulassungsgründe berücksichtigt werden.

11 2. Die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen sind unbegründet:

12 a) Das gilt zunächst für die Rüge, das FG habe einen Vertrag vom 15./23. Juli 1998 ohne vorherige Ankündigung berücksichtigt und dadurch gegen § 96 Abs. 2 FGO verstoßen. Denn das FG hat den genannten Vertrag nicht in der Weise ausgewertet, dass es daraus entscheidungserhebliche Schlüsse gezogen hat. Vielmehr hat es insoweit lediglich ausgeführt, dass die Klägerin nicht "ohne die unmittelbare Hilfe der Gesellschafterin" Zins- und Tilgungsleistungen auf das ihr gewährte Darlehen habe erbringen können, und dabei auf jenen Vertrag über die "Gewährung einer Kreditlinie für Handelsgeschäfte" hingewiesen. Es hat mithin nicht angenommen, dass die Klägerin auf Grund dieses Vertrags Zahlungen erhalten und die empfangenen Beträge für Leistungen auf das Darlehen verwendet habe, sondern ihn nur allgemein im Zusammenhang mit Zuschusszahlungen der Stadt X sowie mit einer bei der Klägerin durchgehend bestehenden Verlustsituation erwähnt. Wäre diese Erwähnung unterblieben, so hätte das FG aus der Gesamtsituation ersichtlich keine abweichenden Schlüsse gezogen. Angesichts dessen kann sein Urteil nicht auf der Berücksichtigung des genannten Vertrages beruhen.

13 b) Ebenso liegt ein Verstoß gegen § 96 Abs. 2 FGO oder gegen den Grundsatz des rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes) nicht darin, dass das FG seine Entscheidung auf die Annahme eines Scheingeschäfts (§ 41 Abs. 2 der Abgabenordnung --AO--) gestützt hat, nachdem im Vorfeld der mündlichen Verhandlung die Frage des Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO) im Vordergrund gestanden hatte. Denn ein FG verletzt zwar das Recht der Verfahrensbeteiligten auf Gehör, wenn es seine Entscheidung auf einen Gesichtspunkt stützt, mit dessen Berücksichtigung ein sachkundiger Beteiligter nach dem gesamten Verfahrensablauf schlechterdings nicht rechnen musste (BFH-Beschlüsse vom 25. Januar 2008 X B 179/06, BFH/NV 2008, 608; vom 22. Dezember 2008 I B 161/08, BFH/NV 2009, 969; vom 16. November 2009 V B 37/09, BFH/NV 2010, 450). Eine das Gehörsrecht verletzende

Überraschungsentscheidung liegt aber nicht schon dann vor, wenn das FG im Ergebnis einen Aspekt für maßgeblich hält, der im bisherigen Verlauf streitig erörtert worden, dann aber zunächst in den Hintergrund getreten ist (BFH-Beschluss vom 28. Januar 2004 I B 5/03, BFH/NV 2004, 799, m.w.N.). Ein solcher Sachverhalt liegt im Streitfall vor.

14 Denn im erstinstanzlichen Verfahren sind sowohl die Klägerin in ihrer Klagebegründung als auch das FA in seiner Klageerwiderung auf die Frage nach dem Vorliegen eines Scheingeschäfts eingegangen. Damit war u.a. dieser Gesichtspunkt Gegenstand des Rechtsstreits. Im weiteren Verlauf hat das FG ihn auch nicht etwa ausdrücklich als unerheblich bezeichnet oder in anderer Weise eindeutig zu erkennen gegeben, dass es seiner Ansicht nach auf ihn nicht ankomme; wie ein solcher Sachverhalt verfahrensrechtlich zu beurteilen wäre, muss deshalb hier nicht entschieden werden. Vielmehr hat es die Frage des Scheingeschäfts zum Gegenstand der mündlichen Verhandlung gemacht, was die Annahme einer Überraschungsentscheidung insoweit ausschließt. Ob die Klägerin den von ihr nunmehr geltend gemachten Mangel in der mündlichen Verhandlung ausreichend gerügt hat, kann angesichts dessen offenbleiben.

15 c) Die Rüge der Klägerin, das FG habe einen nach Schluss der mündlichen Verhandlung eingereichten Schriftsatz nicht berücksichtigt, geht ebenfalls fehl. Denn in dem angefochtenen Urteil ist der genannte Schriftsatz ausdrücklich erwähnt und gewürdigt worden. Dass das FG dabei nicht auf alle Einzelheiten des in dem Schriftsatz Vorgebrachten eingegangen ist, begründet erneut keinen Verfahrensmangel in Gestalt der Verletzung des Rechts auf Gehör. Denn im Grundsatz ist davon auszugehen, dass ein FG auch diejenigen Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis genommen und bei seiner Entscheidung berücksichtigt hat, mit denen es sich nicht besonders auseinandergesetzt hat. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt nur, wenn sich aus den besonderen Umständen des einzelnen Falles deutlich ergibt, dass es bestimmte entscheidungserhebliche Punkte nicht beachtet hat (BFH-Beschlüsse vom 26. März 2007 II S 1/07, BFH/NV 2007, 1094; vom 22. April 2008 X B 154/07, BFH/NV 2008, 1361; vom 27. Mai 2008 IX B 12/08, BFH/NV 2008, 1509); solche Umstände sind im Streitfall weder von der Klägerin aufgezeigt worden noch anderweit erkennbar.

16 d) Dasselbe gilt schließlich für die Rügen der Klägerin, das FG habe ihr zu Unrecht die Gewährung eines Schriftsatznachlasses verweigert und zudem nach Eingang des nachgereichten Schriftsatzes nicht die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung erwogen. Denn die Klägerin hat nicht angegeben, was sie in einem weiteren Schriftsatz oder in einer weiteren mündlichen Verhandlung --über den von ihr nachgereichten Schriftsatz hinaus-- zusätzlich vorgetragen hätte und inwieweit dieser Vortrag zu einer für sie günstigeren Entscheidung des FG hätte führen können. Substantiierte Ausführungen dazu gehören allgemein zu einer ordnungsgemäßen Rüge der Verletzung des Rechts auf Gehör (BFH-Beschlüsse vom 21. Juli 2004 I B 186/03, BFH/NV 2005, 40; vom 4. November 2008 VII B 54/08, BFH/NV 2009, 423; vom 29. Januar 2010 IX B 157/09, BFH/NV 2010, 920); sie wären speziell im Streitfall vor allem deshalb notwendig gewesen, weil davon auszugehen ist, dass das FG den von der Klägerin nachgereichten Schriftsatz berücksichtigt hat. Die in der Beschwerdebegründung enthaltene Aussage, die Klägerin hätte die Angaben in jenem Schriftsatz näher erläutern können, reicht insoweit nicht aus. Von weiteren Ausführungen zu diesem Punkt und zu den übrigen Verfahrensrügen der Klägerin sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

17 3. Grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO hat eine Rechtssache, wenn im konkreten Fall eine Rechtsfrage entscheidungserheblich ist, die im allgemeinen Interesse der Klärung bedarf. Daran fehlt es in der Regel, wenn die Antwort auf jene Frage ohne Schwierigkeiten aus den gesetzlichen Vorgaben und aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung abgeleitet werden kann. Diese Situation liegt im Streitfall vor.

18 a) Das FG hat die Klage mit der Begründung abgewiesen, dass es sich bei dem Darlehensvertrag zwischen der Klägerin und der Stadt X um ein Scheingeschäft i.S. des § 41 Abs. 2 AO gehandelt habe. Ein solches liege vor, wenn die Vertragsbeteiligten über den Scheincharakter einig seien (BFH-Urteil vom 7. November 2006 IX R 4/06, BFHE 216, 479, BStBl II 2007, 372); davon sei u.a. dann auszugehen, wenn sie offenkundig die notwendigen Folgerungen aus dem Vertrag bewusst nicht gezogen hätten (BFH-Urteil vom 21. September 2004 IX R 5/03, BFH/NV 2005, 498). Diese Grundsätze entsprechen gefestigter höchstrichterlicher Rechtsprechung, angesichts derer ein Klärungsbedarf insoweit nicht besteht (BFH-Beschluss vom 5. September 2007 IX B 250/06, BFH/NV 2007, 2233).

19 b) Die Klägerin hält indessen die Frage für grundsätzlich bedeutsam, ob ein Geschäft auch dann als Scheingeschäft angesehen werden kann, wenn an ihm eine Gebietskörperschaft beteiligt ist und diese im Zusammenhang mit dem zu beurteilenden Geschäft für sie verbindliche kommunale Vorschriften beachtet hat; falls dies zu bejahen sei, sei ferner fraglich, auf wessen fehlenden Rechtsbindungswillen es insoweit ankomme. Diese Fragen sind jedoch nicht klärungsbedürftig.

20 Denn zum einen besteht kein Anhaltspunkt für die Annahme, dass § 41 Abs. 2 AO auf von oder mit einer Gebietskörperschaft getätigte Geschäfte entweder allgemein oder jedenfalls dann nicht anwendbar ist, wenn eine solche Körperschaft bei dem betreffenden Geschäft die einschlägigen kommunalrechtlichen Vorschriften beachtet hat. Jene Vorschriften haben nicht notwendig einen Bezug zu steuerrechtlichen Kriterien und schließen insbesondere nicht allgemein aus, dass sich eine Gebietskörperschaft an einem Geschäft beteiligt, bei dem bestimmte tatsächliche Verhältnisse verschleiert oder vorgetäuscht werden. Ein solcher Vorgang mag zwar in der Praxis selten sein. Es bedarf aber keiner Klärung durch ein Revisionsverfahren, dass er im Einzelfall vorkommen kann und dass dann § 41 Abs. 2 AO eingreift.

21 Dasselbe gilt im Hinblick auf die weitere Frage nach der Person, auf deren Willen und Vorstellung in diesem Zusammenhang abzustellen ist. Insoweit kommt nämlich in erster Linie derjenige in Betracht, der im konkreten Einzelfall als Organ der Gebietskörperschaft nach außen hin tätig wird. Wenn dieser von einem im Innenverhältnis Entscheidungsbefugten eine konkrete Anweisung erhalten hat, kann zudem auf dessen Kenntnisse und Überlegungen abgestellt werden; das folgt aus § 166 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, der insoweit zumindest entsprechend heranzuziehen ist. An diesen Vorgaben hat sich das FG im Streitfall orientiert: Es hat unter Hinweis auf ein dem Vertragsschluss voraufgegangenes Beraterschreiben angenommen, dass "die Gestaltung über den Darlehensvertrag" nur "pro forma ... gewählt" worden sei, "um steuerliche Verluste zu begründen", und aus diesem Grund der genannten Gestaltung einen Scheincharakter i.S. des § 41 Abs. 2 AO beigemessen; dabei ist es erklärtermaßen davon ausgegangen, dass das betreffende Schreiben der Stadt X --und damit kann nur gemeint sein: dem im Außenverhältnis zuständigen Organ der X-- im Zeitpunkt des Vertragsschlusses bekannt war. Das genügt, um der X diejenigen Kenntnisse zuzurechnen, aus denen das FG die Anwendbarkeit des § 41 Abs. 2 AO abgeleitet hat. Ob jene Ableitung ihrerseits zutreffend ist, kann im Rahmen der Entscheidung über die Nichtzulassungsbeschwerde nicht überprüft werden, da es insoweit an der Benennung eines Zulassungsgrundes fehlt.

22 c) Ebenso kann eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO nicht auf die zweite Frage gestützt werden, die die Klägerin in diesem Zusammenhang angesprochen hat. Sie geht dahin, ob bei der Frage nach dem Vorliegen eines Rechtsbindungswillens das von den Vertragsparteien vorausgesetzte spätere Eintreten der Leistungsfähigkeit der Darlehensschuldnerin zu berücksichtigen sei. Insoweit ist jedoch geklärt, dass eine solche Berücksichtigung geboten ist; ein Scheingeschäft kann mithin unter dem Gesichtspunkt fehlender Leistungsfähigkeit eines Vertragspartners nicht angenommen werden, wenn dieser Partner die versprochenen Leistungen voraussichtlich aus im Zeitpunkt des Vertragsschlusses vorhandenem Vermögen oder aus im weiteren Verlauf erzielten Einnahmen oder aus beiden Quellen heraus wird erbringen können (BFH-Urteil vom 28. Januar 2003 IX R 53/00, BFH/NV 2003, 768; BFH-Beschluss vom 22. April 2008 X B 67/07, BFH/NV 2008, 1346). Dazu hat das FG jedoch im Streitfall angenommen, die Klägerin und die Stadt X seien von Anfang an nicht davon ausgegangen, dass die Klägerin "in absehbarer Zeit oder jemals" Gewinne erzielen und daraufhin die im Darlehensvertrag versprochenen Zinsen zahlen werde (S. 9 des FG-Urteils); bei einer solchen Würdigung stellt sich die von der Klägerin bezeichnete Frage nicht. Die Würdigung selbst muss im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde als zutreffend unterstellt werden, da die Klägerin insoweit keine zulässigen und begründeten Verfahrensrügen erhoben hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de