Urteil vom 14. März 2017, VIII R 32/14

VGA: Zurechnung und mittelbare vGA

ECLI:DE:BFH:2017:U.140317.VIIIR32.14.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 2a, AO § 39, FGO § 76 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 09. Juni 2014, Az: 6 K 13014/11

Leitsätze

1. NV: Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt der Anteilseigner und damit derjenige, dem die Anteile an der Kapitalgesellschaft gemäß § 39 AO zuzurechnen sind. Eine Zurechnung zum Treugeber ist nur bei Vorliegen eines steuerlich anzuerkennenden Treuhandverhältnisses geboten .

2. NV: Eine vGA kann auch ohne Zufluss beim Gesellschafter anzunehmen sein, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahe stehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht .

3. NV: Eine vGA an eine dem Gesellschafter nahe stehende Person setzt nicht voraus, dass der Gesellschafter in der vorteilsgewährenden Kapitalgesellschaft eine beherrschende Stellung innehat .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 10. Juni 2014 6 K 13014/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Beteiligten streiten im zweiten Rechtsgang über die Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) der ... GmbH (nachfolgend: GmbH) im Streitjahr (1996).

2 Die bei der GmbH angestellte Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war im Streitjahr an dem Stammkapital der GmbH zu 45 % beteiligt. Weitere Gesellschafter waren der Gründungsgesellschafter A (45 %) sowie B (bis November 10 %, dann 5 %) und C (ab November 5 %).

3 Alleiniger Geschäftsführer der GmbH war im Streitjahr W, der Lebensgefährte der Klägerin, mit dem sie in einem Haushalt lebte. W hielt zu keinem Zeitpunkt eine unmittelbare Beteiligung an der GmbH, die 1993 gegründet worden war, nachdem W mit seinem Einzelunternehmen in Konkurs geraten war.

4 Nach seinem Anstellungsvertrag stand W neben einer Festvergütung auch eine Tantieme zu. Die Höhe der Vergütung wurde mehrfach geändert, die Gehaltserhöhung zum 1. Januar 1996 erfolgte unter Beteiligung der Klägerin durch Beschluss der Gesellschafter. Die Klägerin wurde im Jahr 1997 zur Geschäftsführerin der GmbH bestellt.

5 Die Klägerin erklärte in ihrer Einkommensteuererklärung für 1996 einen Bruttoarbeitslohn von 116.211 DM sowie Einnahmen aus Kapitalvermögen in Höhe von 257.142 DM, denen eine Vorabgewinnausschüttung der GmbH in Höhe von 180.000 DM zuzüglich Kapitalertragsteuer und anrechenbarer Körperschaftsteuer zugrunde lag. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin zunächst --unter dem Vorbehalt der Nachprüfung-- erklärungsgemäß.

6 Im Rahmen einer bei der GmbH durchgeführten Außenprüfung beanstandete der Betriebsprüfer u.a. die Angemessenheit der Gehälter bzw. Gesamtbezüge der Klägerin, des W und der ebenfalls für die GmbH tätigen Ehefrau des W. Zudem sah der Prüfer in der Übernahme privater Notar- und Rechtsberatungskosten durch die GmbH eine vGA an die Klägerin.

7 Das FA schloss sich dieser Auffassung an und erließ einen Einkommensteueränderungsbescheid für das Streitjahr, in dem es der Besteuerung der Klägerin nur noch einen Arbeitslohn in Höhe von 55.000 DM zugrunde legte, jedoch die Einnahmen aus Kapitalvermögen um die vGA auf 646.756 DM erhöhte.

8 Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb im Wesentlichen ohne Erfolg. Das die nachfolgende Klage abweisende Urteil des Finanzgerichts (FG) vom 8. März 2006 2 K 1862/04 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2007, 1342) hat der Senat mit Urteil vom 30. November 2010 VIII R 19/07 (BFH/NV 2011, 449) aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen. Die Sache sei nicht spruchreif, da u.a. nicht ausgeschlossen werden könne, dass W im Streitjahr Gesellschafter der GmbH gewesen und ihm daher die vGA vorrangig zuzurechnen seien.

9 Hiernach machte die Klägerin erstmals geltend, sie habe die Anteile an der GmbH aufgrund einer verdeckten Treuhandabrede nur vorübergehend und treuhänderisch für W gehalten, so dass sämtliche offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen nicht ihr, sondern dem Treugeber W zuzurechnen seien.

10 Im Verlauf des FG-Verfahrens hat das FA mitgeteilt, es halte an der vGA aufgrund der überhöhten Gehaltszahlungen an die Ehefrau des W nicht mehr fest. Im Übrigen sei weiterhin von vGA an die Klägerin auszugehen, da eine Treuhandabrede mit W nicht nachgewiesen sei. Bei der Berechnung der vGA sei nicht nur der das angemessene Gehalt des W übersteigende Teil zu berücksichtigen, sondern der jeweilige Anteil der einzelnen Gehaltsbestandteile. Von dem an W im Streitjahr ausgezahlten Gehalt (488.656 DM) seien 36,13 % (= 176.539 DM) unangemessen, was zu einer Minderung der bisher angenommenen vGA in Höhe von 4.793 DM führe. Eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung sei allerdings nicht geboten, da bei einer Lohnsteueraußenprüfung festgestellt worden sei, dass die Klägerin den aus einer privaten PKW-Nutzung resultierenden geldwerten Vorteil (5.200 DM) nicht versteuert habe. Da die Gesamtvergütung der Klägerin bereits überhöht gewesen sei, stelle auch dies eine --bislang nicht erfasste-- vGA dar. Dieser Fehler sei gemäß § 177 der Abgabenordnung (AO) zu saldieren.

11 Mit seinem in EFG 2015, 123 veröffentlichten Urteil vom 10. Juni 2014 6 K 13014/11 gab das FG der Klage teilweise statt. Es verneinte das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses zwischen der Klägerin und W und erfasste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sowohl die an die Klägerin gezahlte offene Gewinnausschüttung (180.000 DM zuzüglich Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer) als auch vGA, resultierend aus dem überhöhten Gehalt der Klägerin (61.211 DM zuzüglich anrechenbarer Körperschaftsteuer), der Privatnutzung eines betrieblichen PKW (5.200 DM zuzüglich anrechenbarer Körperschaftsteuer) sowie der Übernahme privater Notar- und Rechtsberatungskosten (4.245 DM zuzüglich anrechenbarer Körperschaftsteuer). Auch die Zurechnung einer vGA aus der überhöhten Gehaltszahlung an W sei dem Grunde nach rechtmäßig; sie sei jedoch der Höhe nach unzutreffend, weil das FA zu Unrecht die vGA proportional auf die einzelnen Gehaltsbestandteile verteilt habe. Tatsächlich sei nur die Differenz zwischen der angemessenen Gesamtvergütung (440.000 DM) und der im Streitjahr zugeflossenen Vergütung (488.565 DM) als vGA (48.565 DM) zu erfassen. Auch sei der Klägerin keine vGA im Zusammenhang mit dem an die Ehefrau des W gezahlten Gehalt zuzurechnen.

12 Mit ihrer hiergegen gerichteten Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Die Gewinnausschüttungen seien aufgrund der mit W bestehenden Treuhandabrede nicht bei ihr zu erfassen. Die Zurechnung der vGA verstoße gegen § 11 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) und sei zudem ausgeschlossen, weil sie keine beherrschende Stellung in der GmbH inne gehabt habe. Die angefochtene Entscheidung beruhe außerdem auf Verfahrensfehlern.

13 Die Klägerin beantragt,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Einkommensteuer 1996 unter Änderung des zuletzt ergangenen Einkommensteueränderungsbescheides vom 9. August 2005 ohne Berücksichtigung von Einkünften aus Kapitalvermögen festzusetzen.

14 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

15 Das FA hat die zunächst eingelegte Revision mit Schreiben vom 1. September 2014 zurückgenommen.

Entscheidungsgründe

16 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

17 Das FG hat die streitigen Einkünfte der Klägerin aus Kapitalvermögen zutreffend unter Berücksichtigung einer offenen und verdeckter Gewinnausschüttung(en) ermittelt und der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr zugrunde gelegt.

18 1. Die im Streitjahr an die Klägerin gezahlte Vorabausschüttung in Höhe von 180.000 DM zuzüglich Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer war bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu erfassen. Die Vorabausschüttung war ihr als Anteilseignerin zuzurechnen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2a EStG, § 39 AO).

19 a) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG eine Zurechnung der Einkünfte zu W als Treugeber verneint hat.

20 Eine solche abweichende Zurechnung wäre gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO bei Vorliegen eines steuerlich anzuerkennenden Treuhandverhältnisses geboten (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. August 2013 VIII R 10/10, BFHE 242, 321, BStBl II 2013, 862, m.w.N.).

21 Ein Treuhandverhältnis ist indes nur gegeben, wenn die mit der rechtlichen Eigentümer- bzw. Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht so zu Gunsten des Treugebers eingeschränkt ist, dass das rechtliche Eigentum bzw. die rechtliche Inhaberschaft als "leere Hülle" erscheint (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil in BFHE 242, 321, BStBl II 2013, 862, m.w.N.). Der Treugeber muss das Treuhandverhältnis beherrschen, und zwar nicht nur nach den mit dem Treuhänder getroffenen Absprachen, sondern auch bei deren tatsächlichem Vollzug. Es muss zweifelsfrei erkennbar sein, dass der Treuhänder ausschließlich für Rechnung des Treugebers handelt. Wesentliches und im Grundsatz unverzichtbares Merkmal einer solchen Beherrschung ist eine Weisungsbefugnis des Treugebers --und damit korrespondierend die Weisungsgebundenheit des Treuhänders-- in Bezug auf die Behandlung des Treugutes. Zudem muss der Treugeber berechtigt sein, jederzeit die Rückgabe des Treugutes zu verlangen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 242, 321, BStBl II 2013, 862, m.w.N.).

22 Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist die Würdigung des FG, ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis zwischen der Klägerin und W habe nicht vorgelegen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hat maßgeblich darauf abgestellt, dass die Beteiligten weder einen (zivilrechtlich wirksamen) notariellen Treuhandvertrag noch einen (formunwirksamen) mündlichen Treuhandvertrag abgeschlossen haben. Die Klägerin, die ein Treuhandverhältnis erstmals nach der Zurückverweisung durch den BFH behauptet habe, habe auch nicht dargetan, dass überhaupt bzw. wann und mit welchem Inhalt eine (mündliche) Treuhandvereinbarung mit W geschlossen worden sei. Zudem sei weder aus der tatsächlichen Handhabung ein Schluss auf eine bestehende Treuhandabrede möglich noch sei erkennbar, dass die Klägerin verpflichtet gewesen sei, den Geschäftsanteil auf W (zurück) zu übertragen.

23 Diese Würdigung des FG widerspricht weder Denkgesetzen noch allgemeinen Erfahrungssätzen. Sie ist vielmehr in Anbetracht des unsubstantiierten Sachvortrags der Klägerin zu dem vermeintlichen Treuhandverhältnis bzw. der tatsächlichen Einflussnahme des W auf die Klägerin als Gesellschafterin der GmbH nachvollziehbar. Die Klägerin behauptet zwar, W habe das Geschehen in der GmbH faktisch beherrscht, sie trägt hierzu jedoch keine konkreten tatsächlichen Umstände vor, die belegen könnten, dass ihre rechtliche Inhaberschaft am GmbH-Anteil lediglich eine "leere Hülle" war. Vielmehr ist ihr Sachvortrag hierzu insgesamt unsubstantiiert und teils widersprüchlich, wie auch die Tatsache bestätigt, dass sie nunmehr erstmals in der mündlichen Verhandlung erklärt hat, es gebe (möglicherweise) doch einen schriftlichen Treuhandvertrag zwischen ihr und W (zur Unbeachtlichkeit neuen Tatsachenvortrags im Revisionsverfahren vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. September 2002 X R 160/97, BFH/NV 2003, 890).

24 b) Vor diesem Hintergrund hat das FG auch zutreffend von einer abweichenden Zurechnung der Geschäftsanteile der Klägerin gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO unter dem Gesichtspunkt eines vom zivilrechtlichen Eigentum abweichenden wirtschaftlichen Eigentums abgesehen.

25 c) Die Entscheidung des FG erweist sich auch nicht mit Blick auf die BFH-Entscheidung in BFHE 242, 321, BStBl II 2013, 862 als rechtsfehlerhaft, und zwar auch nicht unter Einbeziehung der Behauptung des Klägervertreters in der mündlichen Verhandlung, W habe das Geschehen faktisch beherrscht. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist der

dieser Entscheidung zugrundeliegende Sachverhalt, der ein Treuhandverhältnis mit einem minderjährigen, geschäftsunfähigen Gesellschafter betraf, mit dem Streitfall nicht vergleichbar. Zudem ist auf der Grundlage der bindenden Feststellungen des FG weder erkennbar, dass W das Handeln der Klägerin beherrscht hat, noch dass er jederzeit die Rückübertragung der GmbH-Anteile verlangen konnte.

26 2. Dementsprechend ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG der Klägerin als Anteilseignerin auch die dem Grunde und der Höhe nach unstreitigen vGA, die aus der ihr gewährten überhöhten Gesamtausstattung (Gehalt und PKW-Nutzung) und den von der GmbH übernommenen Notar- und Rechtsberatungskosten (jeweils zuzüglich Körperschaftsteuer) resultieren, zugerechnet hat (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Abs. 2a EStG).

27 3. Die Zurechnung der vGA aus der überhöhten Vergütung des W hält der revisionsrechtlichen Überprüfung ebenfalls stand.

28 a) Entgegen der vom Klägervertreter in der mündlichen Verhandlung erneut dargelegten Auffassung kann eine vGA auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter anzunehmen sein, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahe stehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Das "Nahestehen" in diesem Sinne kann familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (z.B. BFH-Urteile vom 18. Dezember 1996 I R 139/94, BFHE 182, 184, BStBl II 1997, 301; vom 19. Juni 2007 VIII R 54/05, BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830, und vom 22. Oktober 2015 IV R 7/13, BFHE 251, 335, BStBl II 2016, 219). Die Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine nahe stehende Person ist dann, wenn andere Ursachen für die Zuwendung als das Nahestehen des Empfängers zu einem Gesellschafter auszuschließen sind, unabhängig davon als vGA zu beurteilen, ob auch der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat (z.B. BFH-Urteile in BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830, und in BFHE 251, 335, BStBl II 2016, 219). In diesem Fall spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass die nahe stehende Person den Vorteil ohne ihre Beziehung zum Gesellschafter nicht erhalten hätte (z.B. BFH-Urteile in BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830, und in BFHE 251, 335, BStBl II 2016, 219).

29 Dieser Beweis des ersten Anscheins für die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis kann durch die Feststellung erschüttert werden, dass die Zuwendung des Vorteils ihre Ursache ausschließlich in einer vom Gesellschaftsverhältnis zum nahe stehenden Gesellschafter unabhängigen Beziehung der Kapitalgesellschaft zum Empfänger der Zuwendung hat (z.B. BFH-Urteil in BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830). Dasselbe gilt, wenn der unmittelbare Empfänger der Zuwendung (auch) einem anderen Gesellschafter nahe steht und anzunehmen ist, dass nur dieser ihm etwas zuwenden wollte (z.B. BFH-Urteil in BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830).

30 b) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG in der Zahlung der überhöhten Geschäftsführervergütung an W eine der Klägerin zuzurechnende vGA erkannt hat.

31 Das FG hat zutreffend darauf abgestellt, dass die Klägerin die Vergütung des W unbeanstandet gelassen und damit über die überhöhten Bezüge des W als eine ihr nahe stehende Person verfügt hat (vgl. hierzu auch bereits die Ausführungen im BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 449, Rz 30). Auch die Würdigung des FG, die Klägerin habe aufgrund der bestehenden Lebensgemeinschaft und des gemeinsamen Haushaltes mit W ein unmittelbares Eigeninteresse an der überhöhten Vergütung des W gehabt, verstößt weder gegen Denkgesetze noch Erfahrungssätze.

32 c) Dass die Klägerin im Streitjahr nicht mehrheitlich an der GmbH beteiligt war, steht der Zurechnung der vGA --anders als die Klägerin meint-- nicht entgegen. Denn eine vGA an eine dem Gesellschafter nahe stehende Person setzt nicht voraus, dass der Gesellschafter in der vorteilsgewährenden Kapitalgesellschaft eine beherrschende Stellung innehat (vgl. BFH-Beschluss vom 22. Oktober 2014 I B 169/13, BFH/NV 2015, 234; BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008 I R 61/07, BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62 - jeweils im Zusammenhang mit einer vGA an eine dem Gesellschafter nahe stehende Kapitalgesellschaft; vgl. auch Klingebiel in Dötsch/Pung/Möhlenbrock (D/P/M), Kommentar zum KStG und EStG, § 8 KStG Rz 513b; Neumann in Rödder/ Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8 Rz 367; vgl. auch zur fehlenden Relevanz der Höhe der Beteiligung des Gesellschafters in den Fällen der Zuwendung an ihm nahe stehende Personen: Harle/ Kulemann in Ernst & Young, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Rz 149, unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 25. Mai 2004 VIII R 4/01, BFHE 207, 103).

33 d) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist ferner, dass das FG die aus der überhöhten Vergütung des W resultierende vGA allein der Klägerin und nicht auch anteilig den weiteren Gesellschaftern der GmbH zugerechnet hat.

34 Die auf einer einzelfallbezogenen Sachverhaltswürdigung beruhende Feststellung des FG, es sei nicht erkennbar, dass die weiteren an der GmbH beteiligten Gesellschafter eine vergleichbare Motivation gehabt hätten, dem W eine überhöhte Vergütung zukommen zu lassen, verstößt nicht gegen allgemeine Erfahrungssätze und Denkgesetze. Das FG hat seine Würdigung vielmehr nachvollziehbar damit begründet, dass die Klägerin aufgrund der bestehenden Lebens- und Haushaltsgemeinschaft mit W ein erhebliches und unmittelbares Eigeninteresse an den überhöhten Zahlungen an W gehabt habe. Vor diesem Hintergrund ist es nicht zu beanstanden, wenn das FG in dem gemeinsamen wirtschaftlichen Interesse der Klägerin und des W einen die zwischen den weiteren Gesellschaftern und W bestehenden Beziehungen überlagernden Umstand erkannt hat, der die Annahme rechtfertigt, die vGA sei durch die Klägerin veranlasst gewesen und dieser allein zuzurechnen.

35 e) Schließlich hält auch die vom FG zugrunde gelegte Höhe der vGA der revisionsrechtlichen Prüfung stand.

36 Das FG hat eine vGA in Höhe der Differenz zwischen der angemessenen Vergütung des W (Gesamtausstattung: 440.000 DM) und der an W im Streitjahr tatsächlich gezahlten Vergütung in Höhe von 488.656 DM (Festgehalt) --und damit in Höhe von 48.656 DM zuzüglich Körperschaftsteuer-- angenommen. Zumindest in dieser Höhe ist bei der Klägerin eine vGA zu erfassen.

37 Dass die dem W neben der Festvergütung vertraglich zugesagte Tantieme in Höhe von 200.216 DM (erst) 1997 ausgezahlt wurde, ist demgegenüber nicht mehr erheblich. Nach der Rücknahme der Revision des FA musste der Senat nicht mehr über die Frage entscheiden, ob bei der Berechnung der Höhe der der Klägerin zuzurechnenden vGA die angemessene Gesamtausstattung des W proportional und zeitlich (s. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 14. Oktober 2002 IV A 2 -S 2742- 62/02, BStBl I 2002, 972) den einzelnen Gehaltsbestandteilen (hier: Festgehalt und Tantieme) zuzuordnen ist, mit der Folge, dass sich im Streitjahr eine höhere als die vom FG nunmehr angenommene Gewinnausschüttung ergeben hätte.

38 4. Die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen greifen nicht durch.

39 a) Das FG hat insbesondere die ihm obliegende Sachaufklärungspflicht nicht verletzt.

40 aa) Gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen (Amtsermittlungsgrundsatz). Die Sachaufklärungspflicht des FG kann allerdings nicht losgelöst von den Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO) gesehen werden (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 7. Juli 2014 X B 134/13, BFH/NV 2014, 1772, m.w.N.). Vielmehr begrenzt die Mitwirkungspflicht der Beteiligten die Amtsermittlungspflicht des Gerichts (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2014, 1772; vom 5. Dezember 2006 VIII B 4/06, BFH/NV 2007, 490). Dabei kommt dem Gedanken der Beweisnähe besondere Bedeutung zu (BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 1772, m.w.N.).

41 Unbeschadet einer Mitwirkungspflicht der Beteiligten hat das FG dem Amtsermittlungsgrundsatz besondere Bedeutung zuzumessen, soweit es sich um Feststellungen handelt, denen unmittelbar entscheidungserhebliche Bedeutung zukommt. In diesen Fällen hat das FG jedenfalls solchen tatsächlichen Zweifeln nachzugehen, die sich ihm nach Lage der Akten und dem Vortrag der Beteiligten aufdrängen müssen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 1772, m.w.N.). Allerdings kann die Sachaufklärungsrüge nicht dazu dienen, Beweisanträge oder Fragen zu ersetzen, welche eine fachkundig vertretene Partei selbst in zumutbarer Weise hätte stellen können, jedoch zu stellen unterlassen hat bzw. (nachträglich) Ermittlungen vom FG zu verlangen, die sich jedenfalls für einen beratenen Beteiligten in der Weise aufdrängen, dass dieser die fehlenden Angaben aus den ihm vorliegenden oder von ihm beschaffbaren Unterlagen in das Verfahren einbringen muss (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2014, 1772, m.w.N.; in BFH/NV 2007, 490).

42 bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen verkennt die Klägerin, soweit sie unzureichende Ermittlungen des FG zur Frage der Zurechnung der GmbH-Anteile rügt, nicht nur, dass es sich um Vorgänge handelt, die sich in ihrer eigenen Sphäre abgespielt haben, sondern auch die hieraus für sie selbst resultierende Mitwirkungspflicht. Nachdem das FG nach der Zurückverweisung der Sache die im Streitjahr bestehenden Beteiligungsverhältnisse aufgeklärt hatte, wäre es --wie der Senat bereits in seinem Urteil in BFH/NV 2011, 449 ausgeführt hat-- vorrangig an der Klägerin gewesen, zu den Gründen ihrer Beteiligung an der GmbH vorzutragen. Bleibt ein substantiierter Sachvortrag hierzu aus, ist es nicht Aufgabe des FG, den Sachverhalt von Amts wegen "ins Blaue hinein" aufzuklären.

43 b) Auch die Rüge, das FG habe die beantragte Vernehmung von Zeugen unterlassen, die als einzige in der Lage gewesen seien, Auskunft über die gesamten tatsächlichen Verhältnisse zu geben, begründet keinen Verfahrensmangel. Dabei kann dahinstehen, ob die Klägerin infolge des in der mündlichen Verhandlung erklärten

Verzichtes auf eine (weitere) mündliche Verhandlung ihr Rügerecht verloren hat. Denn das FG musste den Beweisanträgen der Klägerin nicht folgen.

44 aa) Das FG hat den Antrag, den Zeugen D zu hören, zu Recht als nicht genügend substantiiert verworfen.

45 Da die Klägerin selbst nichts Konkretes zu den Hintergründen ihrer Beteiligung an der GmbH und zu dem vermeintlichen Treuhandverhältnis vorgetragen hat, ist nicht ersichtlich, welche konkreten Tatsachen durch die Vernehmung des Zeugen D --der im Streitjahr keine Beurkundungen im Zusammenhang mit der GmbH durchgeführt hatte-- hätten bewiesen werden sollen.

46 Der Zeuge sollte offenbar das vortragen, was die Klägerin zunächst selbst zur Glaubhaftmachung ihrer Behauptung hätte dar-legen müssen. Beweisermittlungs- oder Beweisausforschungsanträgen, die so unbestimmt sind, dass im Grunde erst die Beweiserhebung selbst die entscheidungserheblichen Tatsachen und Behauptungen aufdecken soll, muss das Gericht aber regelmäßig nicht nachkommen (vgl. BFH-Beschluss vom 6. September 2005 IV B 14/04, BFH/NV 2005, 2166). Vor diesem Hintergrund erweisen sich die Ausführungen des FG zum Verzicht auf die Vernehmung des Zeugen D entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht als überraschend.

47 bb) Der Verzicht auf die Vernehmung des Gründungsgesellschafters A stellt ebenfalls keinen Verfahrensfehler dar. Das FG hat die vom Zeugen nach den Darlegungen der Klägerin zu bekundende Tatsache, dass die Übertragung der Anteile auf die Klägerin unentgeltlich erfolgt ist, als wahr unterstellt und insoweit zutreffend darauf verwiesen, dass eine Unentgeltlichkeit nicht zwingend zur Annahme eines Treuhandverhältnisses führe, sondern auch andere Erklärungen denkbar seien.

48 c) Die Einwendungen gegen die Richtigkeit des Protokolls zur mündlichen Verhandlung vor dem FG begründen ebenfalls keinen Verfahrensfehler. Soweit der Klägervertreter vorbringt, das Protokoll sei in Bezug auf den dort niedergelegten Verzicht der Beteiligten auf die Durchführung einer weiteren mündlichen Verhandlung falsch, ist darauf hinzuweisen, dass gegen den die Förmlichkeiten der mündlichen Verhandlung betreffenden Inhalt der Niederschrift i.S. von § 94 FGO i.V.m. § 160 Abs. 3 der Zivilprozessordnung (ZPO) nur der Nachweis der Fälschung zulässig ist (§ 94 FGO i.V.m. § 165 Satz 2 ZPO). Ist dieser Nachweis --wie im Streitfall-- nicht geführt und eine Berichtigung der Niederschrift unterblieben, muss davon ausgegangen werden, dass der Inhalt der Niederschrift sachlich zutrifft (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 21. September 2011 XI B 24/11, BFH/NV 2012, 277, und vom 17. Mai 1999 VII B 44/98, BFH/NV 1999, 1490, m.w.N.).

49 Auch der weitere Einwand, das Protokoll sei in Bezug auf den Sachvortrag zur faktischen Beherrschung des W unvollständig, begründet keinen Verfahrensfehler. Die Klägerin hat weder dargetan, welchen konkreten Sachvortrag das FG im Protokoll und in der weiteren Folge auch in seiner Entscheidung unberücksichtigt gelassen hat, noch dass sich hieraus eine andere rechtliche Beurteilung in Bezug auf die Frage einer abweichenden Zurechnung der Einkünfte gemäß § 39 AO ergeben könnte.

50 d) Das Urteil ist auch nicht verfahrensfehlerhaft, weil es --wie die Klägerin meint-- nicht mit Gründen versehen ist.

51 aa) Ein Urteil ist i.S. des § 119 Nr. 6 FGO nicht mit Gründen versehen, wenn den Beteiligten die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen. Dies ist der Fall, wenn die Begründung des Urteilsspruchs überhaupt oder im Hinblick auf einen selbständigen prozessualen Anspruch oder ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel fehlt oder wenn die Entscheidungsgründe nur aus inhaltsleeren Floskeln bestehen oder missverständlich und verworren sind (BFH-Beschlüsse vom 26. Februar 2010 VIII B 17/08, BFH/NV 2010, 1083, und vom 1. Februar 2012 VI B 71/11, BFH/NV 2012, 767).

52 bb) Das angefochtene Urteil enthält eine diesen Anforderungen entsprechende Begründung. Eine weitergehende Auseinandersetzung mit den Umständen des Anteilserwerbes war insbesondere in Anbetracht des insoweit fehlenden substantiierten Sachvortrages der Klägerin nicht geboten.

53 Von einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO ab.

54 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de