

Beschluss vom 31. Januar 2019, VIII B 41/18

Nichtzulassungsbeschwerde - Grundsätzliche Bedeutung - Divergenz - Verfahrensmängel - Verletzung der Sachaufklärungspflicht - Tatsächliche Verständigung - vGA

ECLI:DE:BFH:2019:B.310119.VIIIB41.18.0

BFH VIII. Senat

FGO § 76 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, EStG § 26b

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 23. Januar 2018, Az: 8 K 3174/14

Leitsätze

1. NV: Die Rechtsfrage, ob in einer tatsächlichen Verständigung, die im Rahmen einer Außenprüfung bei einer GmbH zum Vorliegen von vGA abgeschlossen wird, auch geregelt werden kann, welchem der Gesellschafter die vGA zuzurechnen sind, ist nicht klärungsbedürftig.
2. NV: In der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist geklärt, dass eine vGA auch ohne tatsächlichen Zufluss bei einem Gesellschafter anzunehmen sein kann, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewandt wird, dass eine ihm nahe stehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht.
3. NV: Kein Zulassungsgrund wird mit Einwendungen gegen die materielle Richtigkeit des angefochtenen Urteils dargetan, die nur im Rahmen einer Revisionsbegründung erheblich sein können.
4. NV: Beweisermittlungs- oder -ausforschungsanträge, die so unbestimmt sind, dass erst die Beweiserhebung selbst die entscheidungserheblichen Tatsachen und Behauptungen aufdecken kann, brauchen regelmäßig dem FG eine Beweisaufnahme nicht naheulegen.
5. NV: Das FG verletzt nicht den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme, wenn es sich Feststellungen aus einem in das finanzgerichtliche Verfahren eingeführten Strafurteil zu eigen macht, falls die Verfahrensbeteiligten keine substantiierten Einwendungen vortragen und keine entsprechenden Beweisanträge stellen.

Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 24. Januar 2018 8 K 3174/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Gründe

- 1 Die Beschwerde ist teilweise unzulässig und teilweise unbegründet. Sie war daher insgesamt als unbegründet zurückzuweisen. Die von den Klägern und Beschwerdeführern (Kläger) geltend gemachten Gründe für eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nrn. 1 bis 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) wurden teils nicht ordnungsgemäß dargelegt, teils liegen sie der Sache nach nicht vor.
- 2 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.
- 3 a) Grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO kommt einer Rechtssache zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt, d.h. wenn die Beantwortung der Rechtsfrage aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit oder der Rechtsentwicklung dem allgemeinen Interesse dient (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. April 1999 I B 99/98, BFHE 188, 372, BStBl II 2000, 254). Es muss sich um

eine klärungsbedürftige Rechtsfrage handeln, die im Revisionsverfahren auch geklärt werden könnte. Am Klärungsbedarf fehlt es, wenn die Rechtsfrage anhand der gesetzlichen Grundlagen und der bereits vorliegenden Rechtsprechung beantwortet werden kann und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH geboten erscheinen lassen. Im Übrigen kommt eine Zulassung der Revision nicht schon deshalb in Betracht, weil es zu den konkret im Streitfall zu beurteilenden Fragen noch keine BFH-Entscheidung gibt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 20. April 2000 V B 156/99, BFH/NV 2000, 1347, und vom 23. Januar 2001 V B 129/00, BFH/NV 2001, 940).

- 4 b) Nach diesen Grundsätzen kommt der Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu.
- 5 aa) Dies gilt zunächst im Hinblick auf die von den Klägern aufgeworfene Rechtsfrage, ob im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung, die anlässlich einer Außenprüfung bei einer GmbH zum Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA) abgeschlossen wird, auch geregelt werden kann, welchem der Gesellschafter die vGA zuzurechnen sind. Insoweit fehlt es an der Klärungsbedürftigkeit, denn die Rechtsfrage ist offensichtlich so zu beantworten, wie es das Finanzgericht (FG) getan hat. Das FG hat, soweit es die tatsächliche Verständigung hinsichtlich der Zurechnung der vGA auf Gesellschafterebene für zulässig erachtet hat, zutreffend darauf abgestellt, dass auch insoweit die Ermittlung des zugrunde liegenden Sachverhalts erschwert war und darüber hinaus bei Abschluss der tatsächlichen Verständigung sowohl die Gesellschafter der GmbH als auch die für die Entscheidung über die Einkommensteuerfestsetzung zuständigen Amtsträger beteiligt waren. Dies entspricht den Voraussetzungen, die die höchstrichterliche Rechtsprechung an die Annahme zulässiger und wirksamer tatsächlicher Verständigungen gestellt hat (vgl. BFH-Urteile vom 31. Juli 1996 XI R 78/95, BFHE 181, 103, BStBl II 1996, 625, und vom 11. Dezember 1984 VIII R 131/76, BFHE 142, 549, BStBl II 1985, 354). Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich --wie das FG zu Recht ausführt-- keine Einschränkung dahingehend, dass tatsächliche Verständigungen nicht zugleich mehrere Besteuerungssachverhalte (hier: vGA auf Ebene der Gesellschaft und deren Zurechnung auf Ebene der Gesellschafter) bzw. mehrere Steuerpflichtige (hier: GmbH und Gesellschafter) umfassen dürfen. Es sind vorliegend auch keine Gesichtspunkte erkennbar, die eine weitere Prüfung der aufgeworfenen Rechtsfrage durch den BFH geboten erscheinen lassen könnten.
- 6 bb) Grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO kommt auch nicht der von den Klägern aufgeworfenen Rechtsfrage zu, ob der Kläger, der nicht Gesellschafter der GmbH war, zu der in Rede stehenden tatsächlichen Verständigung hätte hinzugezogen werden müssen, weil er und die Klägerin zusammen zur Einkommensteuer veranlagt worden sind. Diese Rechtsfrage ist im Streitfall nicht klärungsfähig, weil sie für die angefochtene Vorentscheidung nicht entscheidungserheblich ist. Die Entscheidungserheblichkeit liegt nur dann vor, wenn eine Aussage zu der Rechtsfrage erforderlich ist, um die von der Vorinstanz getroffene Entscheidung zu begründen (vgl. BFH-Beschluss vom 16. Januar 2007 X B 5/06, BFH/NV 2007, 720). Daran fehlt es hier. Denn für die Frage, ob die Einkünfte der Klägerin aus den ihr zugerechneten vGA zutreffend ermittelt worden sind, ist es ohne Bedeutung, ob der Kläger an dem Abschluss der tatsächlichen Verständigung beteiligt war und diese deshalb auch ihm gegenüber Bindungswirkung entfalten konnte. Dies gilt auch unter Berücksichtigung der von den Klägern angeführten Tatsache, dass sie zusammen zur Einkommensteuer veranlagt worden sind. Denn die Zusammenveranlagung nach § 26b des Einkommensteuergesetzes ändert nichts daran, dass die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben, grundsätzlich für jeden Ehegatten getrennt zu ermitteln sind (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 18. März 1986 VIII R 316/84, BFHE 146, 546, BStBl II 1986, 713).
- 7 cc) Die von den Klägern aufgeworfene Rechtsfrage, ob die Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung in den Fällen einer arglistigen Täuschung wieder entfallen kann, ist im Streitfall bereits aus tatsächlichen Gründen nicht klärungsfähig. Denn das FG hat in tatsächlicher Hinsicht festgestellt, dass die Klägerin nicht durch eine arglistige Täuschung zur Eingehung der tatsächlichen Verständigung veranlasst worden ist. An diese Feststellung wäre der Senat auch in einem Revisionsverfahren gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 8 dd) Hinsichtlich der von den Klägern aufgeworfenen Rechtsfrage, ob der Abschluss einer tatsächlichen Verständigung zu einer Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide führen kann, fehlt es ebenfalls an der Klärungsfähigkeit. Denn die Änderung der Einkommensteuerbescheide wurde vom Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) nicht auf die tatsächliche Verständigung als solche gestützt, sondern vielmehr auf die Vorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung, die eine Aufhebung oder Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide im Falle nachträglichen Bekanntwerdens von Tatsachen, die zu einer höheren Steuer führen, ermöglicht. Derartige Tatsachen waren im Streitfall aus Sicht des FA mit dem Abschluss der tatsächlichen Verständigung nachträglich bekannt geworden.

- 9 2. Soweit die Kläger sinngemäß die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO mit der Begründung begehren, dass das angefochtene FG-Urteil von der Rechtsprechung des BFH abweiche, haben sie die Voraussetzungen der behaupteten Divergenz nicht hinreichend dargelegt.
- 10 a) Zur Darlegung der Divergenz (§§ 115 Abs. 2 Nr. 2, 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) ist es erforderlich, dass in der Beschwerdeschrift abstrakte Rechtssätze des vorinstanzlichen Urteils und abstrakte Rechtssätze aus angeblich abweichenden Entscheidungen des BFH oder eines anderen Gerichts bei vergleichbarem Sachverhalt so gegenübergestellt werden, dass eine Abweichung erkennbar wird (BFH-Beschluss vom 30. Mai 2005 X B 149/04, BFH/NV 2005, 1618). Hieran fehlt es im Streitfall.
- 11 b) Soweit die Kläger eine Abweichung der Vorentscheidung von den Urteilen des BFH vom 19. Januar 1977 I R 188/74 (BFHE 123, 124, BStBl II 1977, 847), vom 21. November 1989 IX R 170/85 (BFHE 159, 72, BStBl II 1990, 310), vom 3. August 1993 VIII R 82/91 (BFHE 174, 24, BStBl II 1994, 561), vom 1. Oktober 1993 III R 32/92 (BFHE 172, 445, BStBl II 1994, 179) und vom 22. Juli 1997 VIII R 57/95 (BFHE 184, 21, BStBl II 1997, 755) rügen, haben sie es unterlassen, die in diesen Urteilen aufgestellten abstrakten Rechtssätze hinreichend herauszuarbeiten und diesen Rechtssätzen davon abweichende Rechtssätze des vorinstanzlichen Urteils gegenüberzustellen. Die Kläger wenden sich vielmehr im Stile einer Revisionsbegründung gegen die aus ihrer Sicht fehlerhafte Subsumtion des vorliegenden Einzelfalls unter die abstrakten Rechtsgrundsätze der angeführten BFH-Rechtsprechung. Die Sachverhaltswürdigung durch das FG hinsichtlich des Zuflusses der vGA bei der Klägerin kann jedoch im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde vom BFH nicht überprüft werden.
- 12 c) Soweit die Kläger die Abweichung des angegriffenen FG-Urteils von dem BFH-Urteil vom 13. Mai 1980 VIII R 63/79 (BFHE 131, 212, BStBl II 1981, 295) und von dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 29. November 1982 GrS 1/81 (BFHE 137, 433, BStBl II 1983, 272) rügen, fehlt es ebenfalls an der Bezeichnung divergierender Rechtssätze. Zudem unterstellen die Kläger, der Vorentscheidung sei der Rechtssatz zu entnehmen, dass die Zurechnung einer vGA an einen Gesellschafter unabhängig davon erfolgen könne, ob dieser durch die Vermögensminderung in irgendeiner Weise begünstigt werde. Einen solchen Rechtssatz hat die Vorinstanz indes nicht aufgestellt. Vielmehr hat sie die Auffassung vertreten, dass es für die Annahme einer vGA ausreiche, wenn dem Gesellschafter nur mittelbar ein Vorteil zugewandt werde, was auch dann der Fall sei, wenn der Vorteil unmittelbar an eine dem Gesellschafter nahestehende Person fließe. Diese Auffassung steht im Einklang mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung, derzufolge eine vGA auch ohne tatsächlichen Zufluss bei einem Gesellschafter anzunehmen sein kann, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewandt wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht (BFH-Urteile vom 6. Dezember 2005 VIII R 70/04, BFH/NV 2006, 722, und vom 25. Mai 2004 VIII R 4/01, BFHE 207, 103).
- 13 d) Soweit die Kläger meinen, das FG weiche von dem BFH-Urteil vom 16. September 2014 VIII R 1/12 (juris) ab, indem es eine tatsächliche Verständigung über Rechtsfragen als bindungswirksam erachtet habe, ist darauf hinzuweisen, dass sich aus der Vorentscheidung ein solcher Rechtssatz nicht ableiten lässt. Vielmehr ist die Vorinstanz ausdrücklich davon ausgegangen, dass eine tatsächliche Verständigung sich auf Sachverhaltsfragen und nicht auf Rechtsfragen beziehen müsse. Soweit die Kläger der Auffassung sind, dass die im vorliegenden Fall zustande gekommene tatsächliche Verständigung sich auf Rechtsfragen erstrecke, wenden sie sich gegen die materielle Richtigkeit der angefochtenen Entscheidung. Der Einwand, das FG habe materielles Recht verletzt, stellt aber noch keinen Grund für die Zulassung der Revision i.S. von § 115 Abs. 2 FGO dar, da die Nichtzulassungsbeschwerde nicht dazu dient, allgemein die Richtigkeit finanzgerichtlicher Urteile zu gewährleisten (BFH-Beschluss vom 15. Januar 2008 VIII B 222/06, BFH/NV 2008, 753, m.w.N.).
- 14 3. Die Revision ist nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO wegen Vorliegen eines Verfahrensfehlers zuzulassen. Insbesondere hat das FG nicht gegen seine Pflicht zur Sachaufklärung aus § 76 Abs. 1 FGO verstoßen.
- 15 a) Eine Verletzung der Pflicht zur Sachaufklärung aus § 76 Abs. 1 FGO liegt nicht darin, dass das FG dem Beweisantrag der Kläger nicht nachgekommen ist.
- 16 aa) Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Das Gericht ist dabei an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden (§ 76 Abs. 1 Satz 5 FGO). Das gilt aber nur in dem Sinne, dass das FG von sich aus auch Beweise erheben kann, die von den Beteiligten nicht angeboten worden sind (z.B. BFH-Beschluss vom 22. Juni 2016 III B 134/15, BFH/NV 2016, 1571). Stellt ein Verfahrensbeteiligter einen Beweisantrag, dann ist das FG grundsätzlich verpflichtet, dem Beweisantrag zu entsprechen, es sei denn, dass das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich ist, die in Frage stehende Tatsache zugunsten des

Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann oder das Beweismittel unerreichbar, unzulässig oder untauglich ist (vgl. BFH-Beschluss vom 12. März 2014 XI B 97/13, BFH/NV 2014, 1062). Darüber hinaus kann von einer beantragten Beweiserhebung abgesehen werden, wenn der Beweisantrag unsubstantiiert ist, was insbesondere dann der Fall ist, wenn der Beweisantrag lediglich auf eine weitere Ermittlung bzw. Ausforschung abzielt und nicht erkennen lässt, welche entscheidungserheblichen Tatsachen bezeugt werden sollen oder die unter Beweis gestellten Tatsachen so ungenau bezeichnet, dass ihre Erheblichkeit nicht beurteilt werden kann oder so unbestimmt ist, dass im Grunde erst die Beweiserhebung selbst die entscheidungserheblichen Tatsachen und Behauptungen aufdecken kann (vgl. BFH-Beschluss vom 6. September 2005 IV B 14/04, BFH/NV 2005, 2166).

- 17** bb) Im Streitfall ist der von den Klägern in der mündlichen Verhandlung gestellte Antrag auf Vernehmung der Zeugin B als Beweisermittlungs- bzw. Ausforschungsantrag anzusehen. Denn der Antrag erfolgte nicht zum Beweis einer bestimmten und hinreichend substantiiert bezeichneten Tatsache, sondern "zur Vorbereitung und Durchführung der tatsächlichen Verständigung sowie zur Durchführung der Außenprüfung bei der GmbH". Hieraus war für das FG nicht erkennbar, welche entscheidungserheblichen Tatsachen durch die beantragte Beweiserhebung bezeugt werden sollten. Das FG durfte deshalb von der Durchführung des beantragten Zeugenbeweises absehen, zumal keine Anhaltspunkte dafür bestanden, dass der Klägerin, die als Geschäftsführerin der GmbH an der Durchführung der Außenprüfung und dem Abschluss der tatsächlichen Verständigung beteiligt war, eine eingehendere Beschreibung der beweisrelevanten Tatsachen nicht möglich und zumutbar gewesen wäre.
- 18** b) Das FG hat auch nicht deshalb gegen seine Pflicht zur Sachaufklärung aus § 76 Abs. 1 FGO verstoßen, weil es von einem im Zeitpunkt der tatsächlichen Verständigung nicht hinreichend aufklärbaren Sachverhalt ausgegangen ist.
- 19** Das FG hat seine Annahme darauf gestützt, dass der Sachverhalt aufgrund der unstreitig mangelnden Ordnungsgemäßheit der Buchführung der GmbH schwer zu ermitteln war und deshalb nicht abschließend geklärt werden konnte, wann und in welcher Höhe die nicht deklarierten Einnahmen bei der GmbH abgeflossen waren. Darüber hinaus hat das FG festgestellt, dass der Zeitpunkt des Eintritts der Zahlungsunfähigkeit bei der Mutter der Klägerin und damit des Ausfalls der auf dem Verrechnungskonto gebuchten Forderungen nicht bekannt waren und auch nicht bestimmt werden konnten. Soweit die Kläger demgegenüber vortragen, ein Fall der erschwerten Sachverhaltsermittlung habe nicht vorgelegen, weil unstreitig gewesen sei, dass die Mutter der Klägerin noch vor deren Eintritt als Gesellschafterin in die GmbH im Dezember 2001 die bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigten Gelder in ihr Privatvermögen überführt habe, setzen sie lediglich ihre eigene Sachverhaltswürdigung an die Stelle jener des FG. Damit machen sie keinen Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO geltend. Die Sachverhaltswürdigung und die Grundsätze der Beweismittelwürdigung sind revisionsrechtlich dem materiellen Recht zuzuordnen und der Prüfung des BFH im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde entzogen (vgl. BFH-Beschluss vom 9. September 2013 III B 26/13, BFH/NV 2014, 46).
- 20** c) Eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht aus § 76 Abs. 1 FGO ergibt sich schließlich nicht daraus, dass das FG sich im Rahmen der angefochtenen Entscheidung auch auf Feststellungen aus dem Strafurteil des Landgerichts bezogen hat. Im Hinblick auf den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme muss sich das FG die Kenntnis der Tatsachen, die es zur Grundlage seiner Entscheidung macht, zwar grundsätzlich selbst verschaffen (BFH-Beschluss vom 20. August 1999 VII B 6/99, BFH/NV 2000, 215). Allerdings kann sich das FG die Feststellungen aus einem in das finanzgerichtliche Verfahren eingeführten Strafurteil zu eigen machen, falls die Verfahrensbeteiligten --wie hier-- weder substantiierte Einwendungen vortragen noch entsprechende Beweisanträge stellen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 17. September 2003 XI B 220/02, BFH/NV 2004, 345, und vom 25. März 2010 X S 27/09 (PKH), BFH/NV 2010, 1462). Im Streitfall hatte zudem der Klägervertreter in der mündlichen Verhandlung die Kenntnis der Klägerin von finanziellen Schwierigkeiten ihrer Eltern ausdrücklich bestätigt, so dass bereits aus diesem Grund keine Veranlassung für eine weitere Beweisaufnahme durch das FG bestand.
- 21** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de