Beschluss vom 18. April 2023, IX B 7/22

Nichtzulassungsbeschwerde: Grundsätzliche Bedeutung, Fortbildung des Rechts, Divergenz, Verstoß gegen die Pflicht, bei der Überzeugungsbildung das Gesamtergebnis des Verfahrens zu berücksichtigen

ECLI:DE:BFH:2023:B.180423.IXB7.22.0

BFH IX. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3

vorgehend FG München, 16. Dezember 2021, Az: 13 K 579/19

Leitsätze

1. NV: Sowohl der Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung als auch die Revisionszulassung zur Fortbildung des Rechts setzen eine klärungsbedürftige und klärungsfähige Rechtsfrage voraus.

2. NV: Die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung setzt voraus, dass das FG in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen ist, dass dabei über dieselbe Rechtsfrage entschieden wurde und diese für beide Entscheidungen rechtserheblich war, dass die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind, dass die abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren geklärt werden kann und dass eine Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist.

3. NV: Die Revision ist zur Sicherung der Rechtseinheit nur dann zuzulassen, wenn die angefochtene Entscheidung des FG in einem solchen Maße fehlerhaft ist, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur wiederhergestellt werden könnte.

4. NV: Für eine einwandfreie Berücksichtigung des Gesamtergebnisses des Verfahrens darf das Gericht weder Umstände, die zum Gegenstand des Verfahrens gehören, ohne zureichenden Grund ausblenden noch seine Überzeugung auf Umstände gründen, die nicht zum Gegenstand des Verfahrens zählen.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 16.12.2021 - 13 K 579/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Gründe

1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg.

2 Die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) liegen nicht vor. Es ist weder eine Zulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) noch zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alternative FGO, dazu unter 1.) oder zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO, dazu unter 2.) möglich. Ein qualifizierter Rechtsanwendungsfehler (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO, dazu unter 3.) und die vom Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) gerügten Verfahrensmängel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO, dazu unter 4.) liegen nicht vor.

3 1. Die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) oder zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alternative FGO) scheidet aus.

4 a) Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche

Rechtsfrage das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Die Revision ist zur Fortbildung des Rechts zuzulassen, wenn davon auszugehen ist, dass im Einzelfall Veranlassung besteht, Grundsätze und Leitlinien für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen. Beide Zulassungsgründe setzen eine klärungsbedürftige und klärbare Rechtsfrage voraus (vgl. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 115 Rz 100, 160, m.w.N.).

5 b) Dies ist hier nicht der Fall. Die vom Kläger aufgeworfene Frage, ob die Übergabe des Zwischenscheins zwingende Wirksamkeitsvoraussetzung für die Übertragung der Mitgliedschaftsrechte im Wege der Abtretung ist, ist nicht entscheidungserheblich. Denn nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG), die insoweit vom Kläger nicht in Zweifel gezogen werden, sind die Zwischenscheine in Bezug auf die Anteile von Herrn A dem Kläger zugegangen. Damit sind zumindest in der Person des Klägers --unabhängig davon, welcher Auffassung man folgt-- alle Voraussetzungen für einen Erwerb der Anteile erfüllt und damit die Wesentlichkeitsschwelle des § 17 des Einkommensteuergesetzes überschritten. Die Weiterübertragung der Anteile auf die Ehefrau des Klägers --Frau B-- im Wege eines Durchgangserwerbs ist vom FG unter Würdigung einer Vielzahl von Indizien abgelehnt worden.

6 Im Übrigen lässt sich die vom Kläger angesprochene Frage bezogen auf den Streitfall eindeutig beantworten und ist damit geklärt. Der Zwischenschein ist ein Orderpapier, so dass die Übertragung unter fremden Dritten regelmäßig durch Indossament erfolgt. Dies ist unstreitig (vgl. Mock in: Hirte/Mülbert/Roth, Aktiengesetz Großkommentar, 5. Aufl. 2017, § 8 Form und Mindestbeträge der Aktien Rz 209; Westermann in: Bürgers/Körber/Lieder, Aktiengesetz, 5. Aufl. 2020, § 8 Form und Mindestbeträge der Aktien Rz 20; Urteil des Reichsgerichts vom 05.11.1895 - II 195/95, RGZ 36, 35; MüKoAktG/Heider, 5. Aufl., § 10 Rz 47). Diese Anforderungen, die auch im Rahmen eines vom FG zu prüfenden Fremdvergleichs zu beachten sind, waren in Bezug auf die Ehefrau des Klägers erst Ende April 1996 erfüllt.

7 2. Ebenso wenig erfordert im Streitfall nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH).

8 a) Die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung setzt voraus, dass das FG in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen ist, dass dabei über dieselbe Rechtsfrage entschieden wurde und diese für beide Entscheidungen rechtserheblich war, dass die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind, dass die abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren geklärt werden kann und dass eine Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist (vgl. u.a. Senatsbeschluss vom 16.11.2021 - IX B 37/21, BFH/NV 2022, 115, Rz 7).

9 Im Einzelnen sind für die schlüssige Rüge einer Divergenz gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO die angebliche Divergenzentscheidung genau --mit Datum und Aktenzeichen oder Fundstelle-- zu bezeichnen sowie tragende, abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus der behaupteten Divergenzentscheidung andererseits gegenüberzustellen, um die Abweichung deutlich zu machen. Dies erfordert auch die Darlegung, dass es sich im Streitfall um einen gleichen oder vergleichbaren Sachverhalt handelt, so dass sich in der angefochtenen Entscheidung und in der Divergenzentscheidung dieselbe Rechtsfrage stellt.

10 b) Daran gemessen liegt im Streitfall seitens des FG kein Verstoß gegen tragende Rechtsgrundsätze in den vom Kläger in seiner Beschwerdeschrift angeführten Entscheidungen des BFH vor. Es fehlt bei den Entscheidungen des BFH vom 15.10.2002 - IX R 46/01 (BFHE 200, 372, BStBl II 2003, 343) und vom 02.02.2022 - I R 22/20 (BFHE 276, 20, BStBl II 2022, 324) bereits am Vorliegen eines vergleichbaren Sachverhalts. Zudem hat das FG das Überschreiten der Wesentlichkeitsgrenze mit den Anteilen begründet, die nach Auffassung des Klägers im Wege des Durchgangserwerbs seiner Ehefrau zuzurechnen waren. Auf die weiteren Anteile von Frau C und Herrn D und die Frage, ob und in welchem Umfang diese dem Kläger zuzurechnen waren, kommt es damit nicht entscheidungserheblich an. Selbst wenn das FG --wie vom Kläger vorgetragen-- die Beteiligung von Frau C zweimal zugerechnet haben sollte, läge darin allenfalls ein nicht entscheidungserheblicher Fehler in der tatsächlichen und rechtlichen Würdigung des Sachverhalts. Dieser kann eine Zulassung der Revision wegen Divergenz nicht rechtfertigen.

11 Hinsichtlich der weiteren Ausführungen des Klägers, die sich auf die Rückführung des Darlehens in Höhe von ... DM im Juni 1996 beziehen, fehlt es seitens des Klägers bereits an der Benennung einer Divergenzentscheidung. Mit der alleinigen Begründung, es handele sich um eine abstrakte Rechtsfrage, die einem Leitsatz zugänglich sei, sich in einer Vielzahl von Fällen zwischen nahen Angehörigen stelle und noch nicht höchstrichterlich entschieden sei, wird eine Divergenz i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO nicht dargelegt.

12 Auch hinsichtlich einer Divergenz zum Senatsurteil vom 11.12.2012 - IX R 33/11 (BFH/NV 2013, 1057) fehlt es an der Darlegung abweichender Rechtssätze in der BFH-Entscheidung auf der einen und der FG-Entscheidung auf der anderen Seite. Die tragenden Rechtssätze in dem Senatsurteil beziehen sich auf die Frage der Verlängerung der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung (AO). Diese Frage war im FG-Urteil nicht streitig. Folglich hat dieses dazu keine abweichenden Rechtssätze aufgestellt.

13 Soweit der Kläger die Ausführungen des FG in Bezug auf die Änderungsvorschrift des § 174 Abs. 4 AO anspricht, fehlt es ebenfalls an konkreten Ausführungen, welche tragenden Rechtssätze der Entscheidung des FG gegen tragende Rechtssätze aus BFH-Entscheidungen zur streitigen Änderungsnorm verstoßen. Der bloße Hinweis auf "gegenteilige(r) Rechtsprechung" reicht nicht aus. Hier beschränkt sich der Vortrag des Klägers darauf, die Ausführungen in der angefochtenen Entscheidung als materiell-rechtlich unzutreffend darzulegen. Den Anforderungen an die Darlegung einer Divergenz nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügt das nicht.

14 3. Es ist kein qualifizierter Rechtsanwendungsfehler (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO) vorhanden, der die Zulassung der Revision rechtfertigt.

15 a) Nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO ist die Revision zur Sicherung der Rechtseinheit auch dann zuzulassen, wenn die angefochtene Entscheidung des FG in einem solchen Maße fehlerhaft ist, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur wiederhergestellt werden könnte. Diese Voraussetzung ist erfüllt bei einem offensichtlichen materiellen oder formellen Rechtsfehler von erheblichem Gewicht, der die Entscheidung der Vorinstanz als willkürlich oder greifbar gesetzwidrig erscheinen lässt. Vorliegen kann dies etwa, wenn das FG eine offensichtlich einschlägige entscheidungserhebliche Vorschrift übersehen hat, das Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt oder auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Ferner kann ein gravierender Rechtsanwendungsfehler auch dann vorliegen, wenn das FG bei der Auslegung einer Willenserklärung anerkannte Auslegungsgrundsätze in einem Maße außer Acht lässt, dass seine Entscheidung nicht mehr nachvollziehbar erscheint. Unterhalb dieser Schwelle liegende Rechtsfehler reichen nicht, um eine greifbare Gesetzwidrigkeit oder gar Willkür der angefochtenen Entscheidung zu begründen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 18.11.2019 - IX B 72/19, BFH/NV 2020, 356, Rz 8, und vom 19.05.2020 - VIII B 126/19, BFH/NV 2020, 1264, Rz 18, jeweils m.w.N.).

16 b) Danach liegt ein qualifizierter Rechtsanwendungsfehler nicht vor. Das FG hat das Treuhandverhältnis zwischen dem Kläger und Herrn D in einem ersten Schritt zunächst als wahr unterstellt und die Überschreitung der Wesentlichkeitsgrenze allein mit den Anteilen in Höhe von 4,56 % begründet, die nach dem Vortrag des Klägers seine Ehefrau im Wege des Durchgangserwerbs hat erwerben sollen. Anschließend führt das FG zusätzlich aus, dass die Existenz einer Erwerbstreuhand auch nicht nachgewiesen sei. Letztere Ausführungen sind im Ergebnis nicht entscheidungserheblich, da es auf die Anteile von Herrn D für die Frage der Überschreitung der Wesentlichkeitsgrenze nicht ankommt.

17 Das Ablehnen des Vorliegens eines "Gesamtvertragskonzepts" lässt die Entscheidung der Vorinstanz nicht als willkürlich oder greifbar gesetzwidrig erscheinen. Insoweit prüft das FG die Voraussetzungen für das Vorliegen eines "Gesamtplans" unter Bezugnahme auf die im Streitfall einschlägigen gesetzlichen Vorschriften. Unter Zugrundelegung dieser Voraussetzungen lehnt es anschließend ab, die dem Kläger zuzurechnenden Anteile teilweise einem Dritten zuzurechnen. Sein Ergebnis begründet das FG nachvollziehbar, umfangreich und rechtlich vertretbar. Eine willkürliche oder greifbar gesetzwidrige Entscheidung liegt daher nicht vor. Im Übrigen legt der Kläger mit seinem Beschwerdevorbringen nur eine abweichende tatsächliche und rechtliche Würdigung des streitigen Sachverhalts dar und zieht die Begründung des FG in Zweifel. Damit kann die Zulassung der Revision wegen eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers nicht erreicht werden.

18 4. Die von dem Kläger gerügten Verfahrensmängel liegen nicht vor.

19 a) Der gerügte Verstoß gegen die Pflicht zur vollständigen Berücksichtigung des Streitstoffes (§ 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO) ist nicht gegeben.

20 aa) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Das Gesamtergebnis des Verfahrens umfasst den gesamten durch das Klagebegehren begrenzten und durch die Sachaufklärung des Gerichts und die Mitverantwortung der Beteiligten konkretisierten Prozessstoff (BFH-Beschlüsse vom 04.02.2021 - VIII B 38/20, BFH/NV 2021, 641, Rz 3, und vom 20.09.2022 - VIII B 135/21, BFH/NV 2022, 1301, Rz 4). Das Gesamtergebnis des Verfahrens wird insbesondere konkretisiert durch die Schriftsätze der Beteiligten, ihr Vorbringen in der mündlichen Verhandlung sowie in einem

etwaigen Erörterungstermin, ihr Verhalten, die den Streitfall betreffenden Steuerakten, beigezogene Akten eines anderen Verfahrens, vom Gericht eingeholte Auskünfte, Urkunden und die aufgrund einer ggf. durchgeführten Beweisaufnahme gewonnenen Beweisergebnisse. Auch offenkundige und gerichtsbekannte Tatsachen sind zu berücksichtigen (BFH-Beschlüsse vom 23.04.2020 - X B 156/19, BFH/NV 2020, 1077, Rz 10, und in BFH/NV 2022, 1301, Rz 4).

21 Für eine einwandfreie Berücksichtigung des Gesamtergebnisses des Verfahrens darf das Gericht weder Umstände, die zum Gegenstand des Verfahrens gehören, ohne zureichenden Grund ausblenden noch seine Überzeugung auf Umstände gründen, die nicht zum Gegenstand des Verfahrens zählen. Ebenso wenig darf das Gericht Umstände, auf deren Vorliegen es nach seiner Rechtsauffassung für die Entscheidung ankommt, ungeprüft behaupten. Es darf auch nicht von einem entscheidungserheblichen Sachverhalt ausgehen, der in den Akten keine Stütze findet oder der nicht durch ausreichende tatsächliche Feststellungen getragen wird (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2020, 1077, Rz 11, und in BFH/NV 2022, 1301, Rz 5).

22 bb) Nach diesem Maßstab hat das FG das Gesamtergebnis des Verfahrens im Streitfall einwandfrei berücksichtigt.

23 (1) Das FG hat die Ausführungen des Klägers zum zivilrechtlichen Durchgangserwerb gewürdigt. Es hat diese im Tatbestand der angefochtenen Entscheidung erwähnt. Ebenso ist es in den Entscheidungsgründen auf die Argumentation eingegangen. Das FG ist im Rahmen der rechtlichen Würdigung der von ihm festgestellten Tatsachen zu der Überzeugung gelangt, dass der Kläger die Anteile zunächst selbst erwarb und diese erst später auf seine Ehefrau übertrug. Hinreichende Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Durchgangserwerbs hat es verneint. Dass das FG in diesem Punkt der Rechtsansicht des Klägers im Ergebnis nicht gefolgt ist und die vom Kläger angeführten Tatsachen (finale Aktionärsaufstellung vom ... 1996, Mitteilungen gegenüber den Banken, Hauptversammlung vom ... 1996, Übermittlung des Protokolls der Hauptversammlung an den Aufsichtsratsvorsitzenden) anders gewürdigt hat, kann keinen Verfahrensfehler begründen.

24 (2) Ebenso hat das FG die Ausführungen des Klägers zum Ablauf der außerordentlichen Hauptversammlung vom ... 1996 sowie die Übersichten für die Banken zu den Beteiligungsverhältnissen in seine Erwägungen einbezogen. Insoweit liegen eine umfangreiche Erwähnung im Tatbestand und eine Bezugnahme auf die Steuerakten vor. In seinen Entscheidungsgründen würdigt das FG zahlreiche andere Tatsachenfeststellungen, die das von ihm gefundene Ergebnis --kein Erwerb der Ehefrau vor Ende April 1996-- tragen. Eine weitere Erwähnung des Ablaufs der Hauptversammlung war aus Sicht des vom FG vertretenen Rechtsstandpunkts mithin nicht erforderlich.

25 (3) Auch die Abläufe rund um die Finanzierung des Aktienerwerbs seitens des Klägers für seine Ehefrau sind vom FG eingehend betrachtet und in seine Erwägungen einbezogen worden. So hat es u.a. insbesondere das Tätigwerden des Klägers hinsichtlich der Beschaffung des anteiligen Kaufpreises von ... DM, die tatsächlich erfolgten Zahlungsflüsse und die Rückführung des Darlehens der Ehefrau über ... DM dahingehend gewertet, dass insoweit ein anteiliger Anteilserwerb des Klägers vorlag. Soweit der Kläger hierzu vorbringt, das FG habe den von ihm vorgetragenen Sachverhalt ausgeblendet und den zeitlichen Ablauf unzutreffend gewürdigt, wendet er sich gegen die tatsächliche und rechtliche Würdigung des FG. Mit diesem Vorbringen wird ein Verfahrensfehler nicht begründet.

26 (4) Die anteilige Vorfinanzierung des Kaufpreises für Herrn D hat das FG ebenfalls berücksichtigt. Insoweit sind im Tatbestand an mehreren Stellen umfangreiche Feststellungen getätigt worden. Soweit sich der Kläger gegen die Würdigung dieser Feststellungen durch das FG wendet, richtet sich seine Argumentation gegen die rechtliche Einordnung seitens des FG. Dies kann im Rahmen einer Verfahrensrüge nicht geltend gemacht werden.

27 b) Der vom Kläger gerügte Verfahrensmangel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) in Gestalt einer Gehörsverletzung liegt ebenso wenig vor. Die vom Kläger in seiner Beschwerdebegründung vorgebrachten Punkte, die aus seiner Sicht aufgrund mangelnder Berücksichtigung seitens des FG eine Gehörsverletzung begründen, sind vom FG sämtlich gewürdigt worden. Mit seiner Rüge bringt der Kläger vielmehr auch hier nur seine abweichende tatsächliche und rechtliche Würdigung vor. Damit kann eine Zulassung der Revision wegen einer Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht erreicht werden.

28 5. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weiter gehenden Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de