

Beschluss vom 12. Juni 2012, I B 148/11

Ausschluss eines Richters wegen der Mitwirkung im vorausgegangenen Verwaltungsverfahren; klarer Verstoß gegen den Inhalt der Akten; Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht

BFH I. Senat

FGO § 51 Abs 2, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 116 Abs 3 S 4, FGO § 119 Nr 2, KStG § 8b Abs 2, KStG § 8b Abs 4 S 1 Nr 1, UmwG § 123 Abs 3 Nr 2, UmwStG § 21 Abs 1 S 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 12. September 2011, Az: 4 K 1488/09

Leitsätze

1. NV: Das Tatbestandsmerkmal der "Mitwirkung im vorausgegangenen Verwaltungsverfahren" i.S. des § 51 Abs. 2 FGO ist weit auszulegen und erfasst --unabhängig von besonderen quantitativen oder qualitativen Voraussetzungen -- jede Mitwirkung in dem Verfahren, das final zum Erlass des angefochtenen Bescheides geführt hat.
2. NV: Rügt der Beschwerdeführer einen klaren Verstoß gegen den Inhalt der Akten, kann er die mangelnde Schlüssigkeit und Substantiiertheit seiner Rüge nicht mit der fehlenden Gewährung einer Akteneinsicht rechtfertigen, wenn ersichtlich ist, dass er selbst im Besitz der relevanten Akten ist.
3. NV: Eine unterlassene Sachaufklärung wird nur ordnungsgemäß gerügt, wenn schlüssig dargelegt wird, inwiefern eine weitere Sachaufklärung aufgrund der materiellen Rechtsauffassung des FG zu einem anderen Ergebnis geführt hätte.

Tatbestand

- 1 I. Zwischen den Beteiligten ist in der Sache streitig, ob Anteilsveräußerungsgewinne zu versteuern sind.
- 2 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH, war zunächst im Bereich der Entwicklung, Herstellung und des Vertriebs von audiovisuellen Produkten, insbesondere von Fernsehproduktionen sowie Konzepten hierzu tätig.
- 3 Gemäß § 1 Abs. 1 eines am 9. Februar 2000 beurkundeten Ausgliederungsplans gliederte die Klägerin sämtliche zu dem Geschäftsbereich Fernsehproduktion gehörenden Vermögensgegenstände einschließlich der nicht bilanzierten oder nicht bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgüter, Rechte und Pflichten mit handelsrechtlicher Rückwirkung zum 30. September 1999 durch Ausgliederung zur Neugründung gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 2 des Umwandlungsgesetzes auf die mit einem Stammkapital von ... € neu gegründete M-GmbH aus. Die Klägerin sollte das eingebrachte Betriebsvermögen in der Ausgliederungsbilanz auf den 30. September 1999 mit den Buchwerten ansetzen, während sich die M-GmbH verpflichtete, die Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens fortzuführen. Als Gegenleistung für die Übertragung des Betriebsvermögens erhielt die Klägerin eine 100 %-ige Beteiligung an der M-GmbH.
- 4 Diese Beteiligung trat die Klägerin mit einem Einbringungs- und Übertragungsvertrag vom 20. März 2000 an die X-AG ab. Hierfür erhielt die Klägerin 389.800 Inhaberstückaktien der X-AG im Werte von 389.800 €. Gemäß § 4 Abs. 2 des Einbringungs- und Übertragungsvertrages sollte die Einbringung zu dem Wert erfolgen, mit dem die Klägerin den eingebrachten Geschäftsanteil in ihrer steuerlichen Einbringungsbilanz auf den Einbringungstichtag ansetzte, wobei sich die X-AG verpflichtete, diesen "Zwischenwert" in ihrer Eröffnungsbilanz für steuerliche Zwecke zu übernehmen.
- 5 Ergänzend hierzu schlossen die Klägerin und die X-AG am 22. Mai 2000 eine notariell beurkundete Vereinbarung, in der sie klarstellten, dass die Einbringung des Geschäftsanteils an der M-GmbH durch die Klägerin zu einem über dem in der Bilanz der Klägerin ausgewiesenen Buchwert liegenden Wert, aber zu einem unter dem Verkehrswert

liegenden Wert (Zwischenwert) erfolgt sei. Der Betrag, um den der Zwischenwert den anteiligen Betrag des Grundkapitals der der Klägerin an der X-AG gewährten Stückaktien übersteige, sei in die Kapitalrücklage einzustellen.

- 6 Daraufhin bewertete die X-AG die übernommenen Anteile in ihrer Bilanz zum 31. März 2000 mit einem als "Zwischenwert" bezeichneten Wertansatz von 1.502.383 DM. Auch die Klägerin wies in ihrer Eröffnungsbilanz auf den 1. Januar 2000 Anteile an verbundenen Unternehmen in Höhe von 1.502.383 DM aus.
- 7 Am 23. Mai 2000 stockte die Hauptversammlung der X-AG deren Grundkapital von 1.000.000 € auf 2.700.000 € auf. Die Erhöhung erfolgte durch eine teilweise Verwertung der auf den 31. März 2000 festgestellten Kapitalrücklage in Höhe von 1.800.000 € durch Ausgabe von 1.700.000 neuen Inhaberstückaktien. Nach den Erläuterungen des steuerlichen Beraters der Klägerin erhöhte sich deren Anteil an der X-AG hierdurch auf 1.052.460 Stückaktien.
- 8 Mit Vertrag vom 28. August 2001 wurde die X-AG durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes unter Auflösung und Abwicklung auf die Y-AG verschmolzen. Der Klägerin wurden hierfür Anteile an der Y-AG gewährt. Die Verschmelzung wurde am 23. November 2001 in das Handelsregister der X-AG eingetragen.
- 9 Nachdem die Klägerin in den Jahren 2000 bis 2003 ihre Stückaktien sukzessive veräußert hatte, gab sie in den für die Streitjahre 2002 und 2003 eingereichten Steuererklärungen nach § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 (KStG 2002) steuerbefreite Veräußerungsgewinne in Höhe von 1.141.000 € und 965.930 € an. In den Gewerbesteuererklärungen erklärte die Klägerin nur einen um die Veräußerungsgewinne geminderten Gewerbeertrag.
- 10 Das zu diesem Zeitpunkt noch zuständige Finanzamt Z (FA Z) ging demgegenüber davon aus, dass die Veräußerungsgewinne nicht steuerbefreit seien, weil es sich bei den ab 2002 veräußerten Aktien der Y-AG um einbringungsgeborene Anteile i.S. des § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002 i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes 2002 handele und erließ entsprechend geänderte Steuerbescheide. Die hiergegen erhobene Klage wies das Hessische Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 13. September 2011 4 K 1488/09 ab.
- 11 Mit ihrer Nichtzulassungsbeschwerde beantragt die Klägerin, die Revision gegen das angefochtene FG-Urteil zuzulassen.
- 12 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) beantragt, die Beschwerde wegen der Nichtzulassung der Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Beschwerde ist unzulässig und daher zu verwerfen.
- 14 1. Die Klägerin hat nicht in der gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gebotenen Weise dargelegt, dass die Revision wegen eines Verfahrensfehlers gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zuzulassen ist, weil an der Entscheidung des FG ein Richter mitgewirkt hat, der von der Ausübung des Richteramtes kraft Gesetzes ausgeschlossen war (vgl. § 119 Nr. 2 FGO).
- 15 a) Gemäß § 51 Abs. 2 FGO ist von der Ausübung des Amtes als Richter ausgeschlossen, wer bei dem vorangegangenen Verwaltungsverfahren mitgewirkt hat. Im Interesse des Rechtsschutzsuchenden ist das Tatbestandsmerkmal "Mitwirkung im vorausgegangenen Verwaltungsverfahren" weit auszulegen (vgl. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 23. September 1997 1 BvR 116/94, Neue Juristische Wochenschrift 1998, 369; vom 9. Dezember 1987 1 BvR 1271/87, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1989, 272), um sicherzustellen, dass der zu Kontrollierende nicht zugleich zum Kontrolleur wird (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Juli 2000 VIII B 44/00, BFH/NV 2001, 176). "Vorausgegangenes Verwaltungsverfahren" i.S. von § 51 Abs. 2 FGO ist daher das gesamte Verfahren, das final zum Erlass der gerichtlich zu überprüfenden Entscheidung geführt hat. Soweit eine Mitwirkung in demselben Verwaltungsverfahren vorlag, muss diese keine besonderen quantitativen oder qualitativen Voraussetzungen erfüllen. Selbst eine lediglich beratende Tätigkeit im Verwaltungsverfahren genügt (BFH-Beschlüsse vom 5. Mai 2011 X B 191/10, BFH/NV 2011, 1385; vom 14. März 2012 V B 111/10, juris). Die erforderliche Finalität fehlt nur dann, wenn das Tätigwerden des Richters dem Verwaltungsakt weder vorausgegangen ist noch ihn vorbereitet hat, z.B. eine andere Steuerart oder einen anderen Veranlagungszeitraum betrifft (vgl. BFH-Urteil vom 5. Oktober 1994 I R 31/93, BFH/NV 1995, 576; BFH-Beschlüsse vom 6. August 2001 IV B 133/00, BFH/NV 2002, 44; in BFH/NV 2011, 1385).

- 16** b) Dass diese Voraussetzungen im Streitfall erfüllt sind, hat die Klägerin nicht substantiiert und schlüssig dargelegt.
- 17** aa) Allein dadurch, dass der Richter am Finanzgericht C zuvor als Sachgebietsleiter der Veranlagungsstelle für die Körperschaftsteuer im FA Z tätig war und sein Name in den Finanzamtsakten erscheint, wird --entgegen der Auffassung der Klägerin in der Beschwerdebegründung-- nicht schlüssig dargelegt, dass er in dem Einspruchsverfahren über die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide 2002 und 2003 mitgewirkt hat. Die Klägerin hat lediglich festgestellt, dass C durch einen handschriftlichen Vermerk auf Blatt 177 des Bandes I der Finanzamtsakten als Sachgebietsleiter bezeichnet wird, ohne indes eine Verbindung dieses Schriftstückes mit dem Einspruchsverfahren herzustellen. Das Bestehen einer solchen Verbindung hätte insbesondere deshalb näher erläutert werden müssen, weil das Schreiben auf Blatt 177 des Bandes I der Finanzamtsakten die Einkommen- und Körperschaftsteuer 1999 und 2000 --und damit nicht die angefochtenen Steuerbescheide und auch nicht die Streitjahre-- betrifft.
- 18** bb) Soweit die Klägerin mit ihrem Schreiben vom 30. März 2012, beim BFH eingegangen am 2. April 2012, erstmals vorgetragen hat, C habe in seiner Zeit als Sachgebietsleiter der Veranlagungsstelle bei dem FA Z vom 2. Oktober 2006 bis zum 1. Februar 2007 an dem Steuerfestsetzungsverfahren bezogen auf die streitgegenständlichen Bescheide mitgewirkt und "wahrscheinlich" auch die Anordnung der Außenprüfung veranlasst, darf der Senat dies nicht berücksichtigen.
- 19** Bei der Entscheidung über die Nichtzulassungsbeschwerde dürfen nur die innerhalb der Begründungsfrist vom Beschwerdeführer dargelegten oder bezeichneten Gründe beachtet werden. Eine am Fristende fehlende Darlegung i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO kann später nicht mehr nachgeholt werden (BFH-Beschluss vom 11. Januar 1995 V B 45/94, BFH/NV 1995, 804; Beermann in Beermann/Gosch, FGO § 116 Rz 54). Nach Ablauf der Begründungsfrist gemäß § 116 Abs. 3 FGO sind nur noch Erläuterungen, Ergänzungen und Vervollständigungen von solchen Zulassungsgründen möglich, die innerhalb der Frist mit dem gebotenen Mindestmaß an eine ordnungsgemäße Darlegung geltend gemacht worden sind (BFH-Beschlüsse vom 17. April 1997 VII B 200/96, BFH/NV 1997, 693; vom 24. April 2007 X B 169/06, BFH/NV 2007, 1504; Senatsbeschluss vom 29. Februar 2012 I B 88/11, BFH/NV 2012, 1089).
- 20** Die Darlegungen in dem Schriftsatz vom 30. März 2012 dienen nicht der bloßen Erläuterung, Ergänzung oder Vervollständigung einer fristgerecht erfolgten hinreichenden Darlegung eines Verfahrensfehlers (vgl. § 116 Abs. 3 Sätze 1 und 4 FGO). Vielmehr hat die Klägerin --nach Ablauf der Begründungsfrist am 5. Januar 2012 um 24 Uhr-- mit ihrer Replik auf die Erwiderung des FA erstmals eigenständige weitere Gründe genannt, die einen Ausschluss des Richters C begründen sollen. Sie hat den Ausschluss nicht mehr mit einer Mitwirkung an dem Einspruchsverfahren begründet, sondern vorgetragen, C habe an der Steuerfestsetzung mitgewirkt und wahrscheinlich die Anordnung der Außenprüfung veranlasst.
- 21** Ungeachtet dessen genügen die Ausführungen der Klägerin auch nicht den Anforderungen an die schlüssige Darlegung eines Verfahrensmangels. Die Klägerin hat nicht dargelegt, inwieweit C an dem Festsetzungsverfahren mitgewirkt haben soll, zumal dieser bereits vor Beginn der Außenprüfung am 16. April 2007, deren Ergebnisse erst den Anlass für eine Änderung der Steuerbescheide lieferten, das FA Z wieder verlassen hatte. Daneben genügt es für eine schlüssige Darlegung nicht, dass die Klägerin lediglich vermutet, nicht aber anhand konkreter Tatsachen vorgetragen hat, C habe als Sachgebietsleiter die Außenprüfung angeregt und deren Verlauf beeinflusst.
- 22** 2. Mit dem Vortrag, das FG habe gegen den klaren Inhalt der Akten verstoßen, indem es entgegen dem Inhalt der ihm vorliegenden Akten davon ausgegangen sei, die Ausgabe weiterer 662.660 Inhaberaktien sei nicht gegen Bareinlage erfolgt, begründet die Klägerin ebenfalls nicht schlüssig und substantiiert einen Verfahrensfehler gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO.
- 23** a) Soll als Verfahrensfehler ein Verstoß des FG gegen den klaren Inhalt der Akten gerügt werden, muss schlüssig dargelegt werden, dass das FG unter Zugrundelegung seiner materiell-rechtlichen Auffassung gegen Vorschriften des Gerichtsverfahrensrechts verstoßen hat. Eine Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt hiernach vor, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zu Grunde legt, der schriftlich festgehaltenem Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder wenn eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt geblieben ist. Dementsprechend setzt die schlüssige Rüge eines solchen Verstoßes die Darlegung voraus, dass ein von den Beteiligten vorgetragener oder aus den Akten ersichtlicher Sachverhalt vom FG nicht zur Kenntnis genommen worden ist, dass Maßnahmen zur Sachverhaltsaufklärung dem FG sich hätten aufdrängen müssen oder dass das FG falsche Beweisregeln bei der Ermittlung des Gesamtergebnisses des Verfahrens angewendet habe (BFH-Beschluss vom 18. Mai 2000 VII B 36/99, BFH/NV 2000, 1355; Senatsbeschluss vom 24. September 2008 I B 102/08, juris). Mit

Einwänden gegen die konkrete Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG im Einzelfall wird hingegen kein Verfahrensmangel dargelegt; denn die Würdigung von Tatsachen und Beweisen ist dem materiellen Recht zuzuordnen (BFH-Beschlüsse vom 15. April 2008 IX B 159/07, BFH/NV 2008, 1341; vom 11. Januar 2012 IV B 142/10, BFH/NV 2012, 784).

- 24** b) Im Streitfall hat die Klägerin nicht schlüssig und substantiiert erläutert, dass ein aus den Akten ersichtlicher Sachverhalt --nämlich eine Bareinlage in Höhe von 760.000 DM-- vom FG nicht zur Kenntnis genommen worden ist.
- 25** aa) Sie hat in der Sache vielmehr gerügt, dass das FG nach Würdigung der Umstände des Einzelfalls anhand der vorgelegten und beigezogenen Akten zu einem anderen Ergebnis als sie selbst gelangte. So hat die Klägerin selbst ausgeführt, dass das FG auf die auch für ihre Begründung erheblichen Blätter 45 bis 73 des Sonderbandes II der Handelsregisterakten der X-AG in den Entscheidungsgründen ausdrücklich Bezug genommen hat. Sie hat indes nicht schlüssig erläutert, inwiefern aus dem Inhalt der Handelsregisterakten, in denen das Registergericht bestätigte, dass das Kapital voll eingezahlt worden sei, von weiteren Sacheinlagen aber keine Rede sei, die Leistung einer Bareinlage durch die Klägerin in Höhe von 760.000 DM hervorgehen soll.
- 26** bb) Entsprechendes gilt für den von der Klägerin angeführten Emissionsprospekt, in dem ein "entsprechender Hinweis auf die Grundlagen der Kapitalerhöhung" enthalten sei. Auch insoweit werden die Umstände, die auf eine Einlage schließen lassen oder einen Anlass für weitere Ermittlungen hätten geben können, nicht weiter genannt.
- 27** cc) Die mangelnde Schlüssigkeit und Substantiiiertheit der Rüge ist nicht unerheblich, weil der Klägerin bis zum Ablauf der Beschwerdebegründungsfrist keine Einsicht in die Verwaltungsakten gewährt worden ist. Denn es ist anhand des Vorbringens der Klägerin nicht ersichtlich, dass sie selbst nicht in Besitz der relevanten Unterlagen im Zusammenhang mit den streitigen Umwandlungsvorgängen ist, in die sie involviert war und aus denen sie die behauptete Bareinlage ableiten will und inwiefern sich in den Finanzamtsakten Unterlagen befinden könnten, über die sie nicht selbst schon verfügt und die sie deshalb zu beschreiben in der Lage wäre.
- 28** 3. Die Rüge, das FG habe gegen seine Sachaufklärungspflicht verstoßen, weil es nicht aufgeklärt habe, ob die neuen Aktien gegen weitere Barmittel ausgegeben worden seien, ist nicht schlüssig.
- 29** a) Die Rüge der unzureichenden Sachaufklärung (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) setzt voraus, dass die zur Begründung vorgetragenen Tatsachen --ihre Richtigkeit unterstellt-- einen solchen Verfahrensmangel ergeben (BFH-Beschlüsse vom 1. September 2006 VIII B 81/05, BFH/NV 2006, 2297, und vom 29. Februar 2008 IV B 21/07, BFH/NV 2008, 974). Wird geltend gemacht, das FG hätte unabhängig von einem entsprechenden Beweisantrag der Klägerin den Sachverhalt von Amts wegen weiter aufklären müssen, sind die Tatsachen anzugeben, aus denen sich ergibt, dass sich dem FG eine weitere Sachaufklärung hätte aufdrängen müssen. Auch sind die (angeblich) aufklärungsbedürftigen Tatsachen anzugeben. Ferner bedarf es Ausführungen dazu, inwiefern eine weitere Sachaufklärung auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einem anderen Ergebnis hätte führen können (BFH-Beschluss vom 12. November 2008 X B 112/08, BFH/NV 2009, 161).
- 30** b) Entsprechende Darlegungen lassen sich der Beschwerdebegründung der Klägerin nicht entnehmen. Die Klägerin hat im Übrigen selbst vorgetragen, dass das FG umfangreiche Akten beigezogen hat, denen die Umstände der Erhöhung des Grundkapitals und der Ausgabe der neuen Stückaktien unmittelbar hätten entnommen werden können. Welche weiteren konkreten Ermittlungen das FG hätte anstellen sollen, aber pflichtwidrig unterlassen hat, hat die Klägerin nicht erläutert.
- 31** 4. Soweit die Klägerin schließlich vorgetragen hat, die Revision sei zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen, weil das Urteil an erheblichen Rechtsfehlern und Verstößen gegen Denkgesetze leide, genügt die Beschwerdebegründung ebenfalls nicht den Begründungsanforderungen nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO.
- 32** a) Nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO ist die Revision zuzulassen, wenn ein Rechtsfehler des FG zu einer "greifbar gesetzwidrigen" Entscheidung geführt hat. Voraussetzung hierfür ist, dass die Entscheidung des FG in einem solchen Maße fehlerhaft ist, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung wiederhergestellt werden könnte (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 28. August 2007 VII B 357/06, BFH/NV 2008, 113; vom 13. Juli 2011 X B 187/10, BFH/NV 2011, 1899; vom 15. Februar 2012 IV B 126/10, BFH/NV 2012, 774). Zur Begründung eines solchen qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers muss schlüssig vorgetragen werden, weshalb das Urteil willkürlich und unter keinem denkbaren Gesichtspunkt rechtlich vertretbar erscheint und daher das Vertrauen der Allgemeinheit in die

Rechtsprechung beschädigen kann (BFH-Beschlüsse vom 14. April 2003 VII B 267/02, BFHE 202, 91; vom 13. Oktober 2003 IV B 85/02, BFHE 203, 404, BStBl II 2004, 25; vom 14. April 2011 IV B 81/09, BFH/NV 2011, 1181). Nicht ausreichend ist allein die Rüge einer fehlerhaften Sachverhalts- und Beweiswürdigung und damit eine materiell-rechtlich falsche Rechtsanwendung (BFH-Beschlüsse vom 29. März 2011 VIII B 55/10, BFH/NV 2011, 1131; vom 21. Dezember 2011 VIII B 110/11, BFH/NV 2012, 604).

- 33** b) Diesen Anforderungen genügt die Beschwerdebegründung nicht. Sie erschöpft sich in der Darstellung angeblicher Rechtsfehler des FG-Urteils. Auf den für das Vorliegen eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers entscheidenden Punkt, warum nicht nur ein Rechtsanwendungsfehler vorliegt, sondern warum die Entscheidung hierdurch auch objektiv willkürlich erscheint, ist die Klägerin hingegen nicht eingegangen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de