

# Beschluss vom 26. Juni 2021, VIII B 46/20

## Überraschungsentscheidung des FG durch Saldierung mit einer zuvor nicht verfahrensgegenständlichen Besteuerungsgrundlage

ECLI:DE:BFH:2021:B.260621.VIIIB46.20.0

BFH VIII. Senat

GG Art 103 Abs 1, FGO § 76 Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 73 Abs 1 S 1, AEUV Art 267 Abs 2, FGO § 96 Abs 2, GG Art 101 Abs 1 S 2

vorgehend FG Düsseldorf, 28. November 2019, Az: 3 K 1318/15 E,F

## Leitsätze

NV: Eine unzulässige Überraschungsentscheidung kann vorliegen, wenn das FG zur Abweisung der Klage in der Urteilsbegründung darauf abstellt, im Wege der Saldierung seien bislang nicht berücksichtigte Einkünfte heranzuziehen, deren Vorliegen vorher nicht Gegenstand des Verwaltungs-, Rechtsbehelfs- und Klageverfahrens war.

## Tenor

1. Das Verfahren wegen Einkommensteuer 2004 bis 2008 und wegen gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2005 bis 31.12.2008 wird abgetrennt und an den hierfür zuständigen X. Senat des Bundesfinanzhofs verwiesen.
2. Das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 29.11.2019 - 3 K 1318/15 E,F wird aufgehoben, soweit es zur Einkommensteuer 2010 und zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2010 ergangen ist.

Insoweit wird die Sache an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

3. Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 29.11.2019 - 3 K 1318/15 E,F wegen Einkommensteuer 2009 und 2011 und wegen gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2011 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Dem Finanzgericht Düsseldorf wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen, soweit in diesem Beschluss über den nicht abgetrennten Teil des Verfahrens entschieden worden ist.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Senat sieht nur den Kläger als Beschwerdeführer an, da im Schriftsatz zur Einlegung der Beschwerde vom 31.03.2020 nur dieser als Beschwerdeführer genannt wird. Die Benennung der Klägerin als weitere Beschwerdeführerin im Schriftsatz vom 29.05.2020 nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist gemäß § 116 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) am 03.04.2020 wäre verfristet, sodass eine rechtsschutzgewährende Auslegung dahin, dass auch die Klägerin von Anfang an als Beschwerdeführerin bezeichnet worden ist, ausscheidet. Da die Klägerin als mit dem Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) zusammen veranlagte Steuerpflichtige keine notwendige Streitgenossin ist (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.06.1994 - VIII R 79/93, BFH/NV 1995, 225, unter II.3.b), ist sie weder gemäß § 59 FGO i.V.m. § 62 Abs. 2 der Zivilprozessordnung zum Beschwerdeverfahren zuzuziehen noch gemäß § 60 Abs. 3 FGO beizuladen (Brandis in Tipke/Kruse, § 59 FGO Rz 7; Gräber/Levedag, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 59 Rz 6, 10, 12).

# Entscheidungsgründe

## II.

- 2 Das Verfahren wegen Einkommensteuer 2004 bis 2008 und gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2005 bis 31.12.2008 wird gemäß § 73 Abs. 1 Satz 1 FGO abgetrennt und an den hierfür zuständigen X. Senat des BFH verwiesen.
- 3 Für diese Streitgegenstände ist nach dem Geschäftsverteilungsplan des Bundesfinanzhofs 2021 (GVPL 2021) der X. Senat zuständig. Die vom Kläger angesprochenen und in seinem Klageantrag vor dem Finanzgericht (FG) konkretisierten Streitpunkte betreffen in allen Streitjahren die Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Gewerbebetrieb, in den Streitjahren ab 2009 zudem die Einkünfte aus selbständiger Arbeit.
- 4 Für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei Steuerpflichtigen mit dem Anfangsbuchstaben K ist der X. Senat des BFH (GVPL 2021, Abschn. A., X. Senat, Nr. 1) und für die Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie aus selbständiger Arbeit der VIII. Senat des BFH zuständig (GVPL 2021, Abschn. A., VIII. Senat, Nr. 1 Buchst. a und Nr. 4). Somit ist grundsätzlich die Zuständigkeit beider Senate für den Streitfall begründet.
- 5 Eine vorrangige Zuständigkeit des VIII. Senats ist nach den Ergänzenden Regelungen zu Abschn. A. unter II.1.a dd des GVPL 2021 für diejenigen Streitjahre begründet, in denen nicht nur über die Höhe der Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Gewerbebetrieb, sondern auch aus selbständiger Arbeit gestritten wird (Streitjahre 2009 bis 2011). Eine vorrangige Zuständigkeit des X. Senats besteht hingegen nach Abschn. A., Ergänzende Regelungen unter II.1.a ff für Streitjahre, in denen über die Höhe der Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Gewerbebetrieb gestritten wird (Streitjahre 2004 bis 2008).
- 6 Nach Abschn. A., Ergänzende Regelungen unter II.2.d des GVPL 2021 ist das Verfahren zu trennen und wird sowohl die Zuständigkeit des VIII. als auch des X. Senats wie vorbeschrieben begründet, da die Beschwerde weder als unzulässig zu verwerfen ist (vgl. Ergänzende Regelungen unter II.2.b) noch die unter Abschn. II.2.c der Ergänzenden Regelungen des GVPL 2021 genannten Gründe für eine alleinige Zuständigkeit des VIII. Senats einschlägig sind; insbesondere wirft der Streitfall zu den mehreren Steuerfestsetzungen keine einheitlich zu entscheidenden Rechtsfragen auf (vgl. Abschn. II.2.c aa der Ergänzenden Regelungen des GVPL 2021).

## III.

- 7 Soweit der Kläger die Zulassung der Revision wegen Einkommensteuer 2010 und gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2010 begehrt, ist die Beschwerde wegen eines Verfahrensfehlers des FG begründet. Die Vorentscheidung wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 116 Abs. 6 FGO insoweit wegen einer Überraschungsentscheidung des FG aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen.
- 8 1. Der Kläger sieht eine Überraschungsentscheidung des FG darin, dass es auf S. 43 und 46 ff. der Vorentscheidung aus dem Abschluss der Vereinbarung im Jahr 2010, nach der die X-GmbH das der Y-AG gewährte Schuldscheindarlehen treuhänderisch für den Kläger halten sollte, die Schlussfolgerung gezogen habe, in der Einräumung der Treugeberstellung hinsichtlich des Schuldscheindarlehens liege eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) der X-GmbH an den Kläger, die wegen der Begründetheit der Klage hinsichtlich anderer streitiger Besteuerungsgrundlagen wegen des Verböserungsverbots bis zur Höhe von ... € saldierend zu Lasten des Klägers zu berücksichtigen sei. Eine solche rechtliche Beurteilung der Treuhandvereinbarung und der weiteren im Zusammenhang mit dieser zwischen der X-GmbH und dem Kläger abgeschlossenen Vereinbarungen (der Darlehensgewährung des Klägers an die X-GmbH und der Treuhandvereinbarung) sei während des gesamten Verwaltungsverfahrens, der Außenprüfung und des finanzgerichtlichen Verfahrens (auch in den finanzgerichtlichen Erörterungsterminen) nicht Gegenstand der Prüfung und Erörterung gewesen. Vielmehr sei es bezüglich der Treuhandvereinbarung während des gesamten Verfahrens nur darum gegangen, ob in einem Betrieb "gewerbliche Vermögensverwaltung" des Klägers zum 31.12.2010 im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs ein gewinnmindernder Forderungsausfall zu erfassen sei oder ob die Gewährung des Darlehens von Anfang an dem Bereich der privaten Vermögensverwaltung des Klägers zuzuordnen sei. Auch die ablehnende Würdigung des FG zu der Frage, ob er für die Einräumung der Treugeberstellung für das Schuldscheindarlehen eine angemessene Gegenleistung erbracht habe (S. 47 f. des FG-Urteils), sei im Vorfeld der Entscheidung nicht ausreichend thematisiert worden.

- 9 2. Die Rüge ist begründet. Dem FG ist für das Streitjahr 2010 eine Überraschungsentscheidung unterlaufen.
- 10 a) Eine Überraschungsentscheidung und damit eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--, § 96 Abs. 2 und § 76 Abs. 2 FGO) liegt vor, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste. Einer umfassenden Erörterung der für die Entscheidung maßgeblichen Gesichtspunkte bedarf es deshalb im Vorfeld der Entscheidung aber nicht (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 23.07.2020 - VIII B 157/19, BFH/NV 2021, 10, Rz 17). Zudem ist Streitgegenstand im finanzgerichtlichen Verfahren nicht das einzelne Besteuerungsmerkmal, sondern die Rechtmäßigkeit der festgesetzten Steuer, weshalb der Kläger des jeweiligen Verfahrens sich stets auch auf die Möglichkeit einzustellen hat, dass im Rahmen der Klageanträge Besteuerungsgrundlagen zu seinen Lasten saldierend zu berücksichtigen sein können, selbst wenn er hierzu nichts vorgetragen hat (vgl. BFH-Beschluss vom 19.04.2005 - III B 19/04, juris, unter 1.).
- 11 b) Der Kläger rügt zu Recht, dass die vom FG saldierend herangezogenen Einkünfte aus einer weiteren vGA bis zum Urteil des FG nicht Gegenstand der rechtlichen Erörterung zwischen den Beteiligten gewesen sind.
- 12 aa) Im Streitfall sind das mögliche Vorliegen einer vGA der X-GmbH an den Kläger aufgrund der Einräumung der Treugeberstellung für das Schuldscheindarlehen (im Folgenden: vGA II) und das Vorliegen der während des gesamten Verfahrens streitigen vGA der Z BV an den Kläger (im Folgenden: vGA I) zu unterscheiden.
- 13 bb) In dem nach der Außenprüfung beim Kläger ergangenen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2010 vom 16.04.2015 waren nur Einkünfte aus der vGA I als auf Antrag tariflich zu besteuernde Kapitalerträge (vgl. § 32d Abs. 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) erfasst. Die Frage der Begründung des Schuldscheindarlehens, der Einräumung der Treugeberstellung und dessen Wertverlusts zum 31.12.2010 im Rahmen eines (vermeintlich) zum 01.02.2010 eröffneten Betriebs des Klägers "gewerbliche Vermögensverwaltung" waren in diesem Bescheid nicht berücksichtigt worden. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) vertrat --dem Bericht über die Außenprüfung beim Kläger folgend-- in der Einspruchsentscheidung vom 23.02.2017 die Auffassung, die vom Kläger mit der X-GmbH abgeschlossenen Vereinbarungen (eigene Darlehensgewährung des Klägers an die X-GmbH; Darlehensgewährung der X-GmbH an die Y-AG; Treuhand- und Beratungsvereinbarungen des Klägers mit der X-GmbH) seien als unmittelbare Darlehensgewährungen des Klägers an die X-GmbH und an die Y-AG zu behandeln und ein Betrieb der gewerblichen Vermögensverwaltung sei nicht begründet worden.
- 14 cc) Im anschließenden Klageverfahren wurden auch für das Streitjahr 2010 am 09.10.2018 und am 26.04.2019 Erörterungstermine durchgeführt, nach deren Niederschrift jeweils das Vorliegen einer vGA nur hinsichtlich der vGA I und die Rechtsbeziehungen des Klägers zur X-GmbH nur hinsichtlich der Auswirkungen in dem behaupteten Betrieb der gewerblichen Vermögensverwaltung erörtert wurden. Der Kläger trug dazu vor, er habe sich die Treugeberstellung und damit die wirtschaftliche Inhaberschaft an dem Schuldscheindarlehen einräumen lassen, als Zinszahlungen der Y-AG nicht eingegangen seien und um die finanzielle Beschädigung der X-GmbH abzuwenden. In diesem Erörterungstermin schlug der zuständige Berichterstatter eine Gesamteinigung vor, nach der u.a. neben einer Herabsetzung der Kapitaleinkünfte aus der vGA I der Wertverlust der Darlehensforderung des Klägers gegen die Y-AG bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen sein sollte. Hinweise darauf, dass der Berichterstatter die Beteiligten auf das mögliche Vorliegen der vGA II infolge der Einräumung der Treugeberstellung für den Kläger hingewiesen haben könnte, sind aus der Niederschrift nicht ersichtlich. Der Kläger nahm in der Folge auch nur zur Abschreibung der Darlehensforderung bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit Stellung (Schriftsätze vom 28.11.2018, vom 18.12.2018 und vom 25.05.2019). In einer Verfügung gemäß § 79b FGO vom 03.06.2019 forderte der Berichterstatter den Kläger u.a. auf, darzulegen und nachzuweisen, welchen Wert das Schuldscheindarlehen an die Y-AG zum 01.02.2010 und zum 31.12.2010 gehabt habe; hierzu nahm der Kläger im Schriftsatz vom 02.07.2019 unter Beifügung zahlreicher Anlagen umfangreich Stellung. Im geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 12.06.2019 verminderte das FA die Einkünfte aus der vGA I.
- 15 dd) Schließlich forderte der Berichterstatter den Kläger in einer weiteren Verfügung gemäß § 79b FGO vom 12.11.2019 auf, darzulegen und nachzuweisen, welche Gegenleistungen die X-GmbH für die Einräumung der Treugeberstellung vom Kläger erhalten habe, welche Auswirkungen die Einräumung der Treugeberstellung auf die Einkommensermittlung der X-GmbH gehabt habe und warum die Treuhandschaft begründet worden sei. Der Kläger teilte hierzu im Schriftsatz vom 22.11.2019 u.a. mit, die Einräumung der Treugeberstellung sei bei der X-GmbH als Abgang der Forderung gegen die Y-AG verbucht worden.

- 16** ee) Die Niederschrift zur mündlichen Verhandlung vor dem FG am 29.11.2019 lässt nicht erkennen, dass die Möglichkeit der Annahme der vGA II und deren Saldierbarkeit mit wegfallenden Einkünften aus der vGA I im Rechtsgespräch mit den Beteiligten diskutiert worden ist. Der Kläger stellte für das Streitjahr bezogen auf das Schuldscheindarlehen nur den Antrag, einen Verlust aus gewerblicher Vermögensverwaltung anzuerkennen. Im angefochtenen Urteil gelangte das FG dann zu dem Ergebnis, der Kläger habe aus der vGA II tariflich zu steuernde Kapitaleinkünfte bezogen, die mit den nicht anzusetzenden Einkünften aus der vGA I saldiert werden könnten.
- 17** c) Nach dem für den Senat erkennbaren Ablauf des Veranlagungs-, Rechtsbehelfs- und Klageverfahrens wurde das mögliche Vorliegen der vGA II aufgrund der Einräumung der Treugeberstellung für das Schuldscheindarlehen zu keinem Zeitpunkt ausdrücklich thematisiert. Einzig aus den in der Verfügung des Berichterstatters vom 12.11.2019 abgefragten Tatsachen hätte der Kläger unter Umständen ableiten können, dass das FG die zwischen dem Kläger und der X-GmbH bestehenden verschiedenen Vertragsbeziehungen so würdigen könnte, dass in der Einräumung der Treugeberstellung für das Schuldscheindarlehen eine vGA liegen könnte.
- 18** Gerichtliche Hinweise und wie hier Verfügungen gemäß § 79b FGO sind jedoch im Lichte der konkreten Verfahrenslage zu interpretieren (vgl. BFH-Beschluss vom 19.01.2018 - X B 60/17, BFH/NV 2018, 530, Rz 18). Der Kläger musste aufgrund des dargestellten Verfahrensablaufs aus der Verfügung des Berichterstatters vom 12.11.2019 eher ableiten, das FG werde aus einer Gesamtwürdigung der getroffenen Vereinbarungen zwischen dem Kläger und der X-GmbH (des eigenen Darlehens des Klägers an die X-GmbH zur Finanzierung des Schuldscheindarlehens, der Treuhandvereinbarung und der eingeräumten Treugeberstellung für das Schuldscheindarlehen) wie der Außenprüfer und das FA den Schluss ziehen, es sei von vornherein nur von eigenen Darlehen des Klägers an die X-GmbH und an die Y-AG auszugehen und hierfür die Teilwertabschreibung im Betrieb "gewerbliche Vermögensverwaltung" zu versagen. Der Kläger musste jedoch nicht damit rechnen, dass das FG die Einräumung der Treugeberstellung für das Schuldscheindarlehen isoliert als weitere vGA einordnen könnte, die im Wege der Saldierung in das Verfahren eingeführt werden könnte.
- 19** d) Zum möglichen Vorliegen der vGA II als neuem rechtlichen Gesichtspunkt --und zu der vom FG darüber hinaus angenommenen Saldierungsmöglichkeit mit tariflichen Einkünften-- hätte das FG dem Kläger somit Hinweise erteilen müssen (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2018, 530, Rz 17). Da solche Hinweise des FG unterblieben sind, hat es dem Rechtsstreit eine selbst für den als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater sachkundigen Kläger nicht absehbare Wendung gegeben. Der Senat hält es für sachgerecht, die Vorentscheidung insoweit gemäß § 116 Abs. 6 FGO aufzuheben und an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

#### IV.

- 20** Soweit der Kläger die Zulassung der Revision wegen Einkommensteuer 2009 und 2011 sowie gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2011 begehrt, ist die Beschwerde unbegründet und die Revision nicht zuzulassen. Weder liegt einer der geltend gemachten Verfahrensfehler gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO vor (s. unter IV.1.) noch sind die Voraussetzungen der Zulassungsgründe gemäß § 115 Abs. 2 Nrn. 2 und 1 FGO erfüllt (s. unter IV.2. und IV.3.).
- 21** 1. Aufgrund der vom Kläger gerügten Verfahrensfehler des FG ist die Revision weder gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zuzulassen noch die Vorentscheidung gemäß § 116 Abs. 6 FGO aufzuheben.
- 22** a) Die Rüge, das FG habe seine Überzeugung entgegen der Vorgaben aus § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnen, ist unbegründet.
- 23** 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. Insbesondere verpflichtet § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO das Gericht, den Inhalt der ihm vorliegenden Akten vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 16.07.2019 - X B 114/18, BFH/NV 2019, 1127, Rz 21; vom 05.06.2020 - VIII B 38/19, BFH/NV 2020, 1267, Rz 3). § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO ist danach z.B. verletzt, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde legt, der dem schriftlich festgehaltenen Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder wenn eine nach den Akten klar feststehende Tatsache oder sonst Teile des Gesamtergebnisses des Verfahrens unberücksichtigt geblieben sind (BFH-Beschlüsse vom 06.02.2019 - VIII B 23/18, BFH/NV 2019, 402, Rz 4; in BFH/NV 2021, 10, Rz 15). § 96 FGO gebietet es aber nicht, alle im Einzelfall gegebenen Umstände im Urteil zu erörtern; vielmehr ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass ein Gericht auch denjenigen Akteninhalt und Vortrag in Erwägung gezogen hat, mit dem es sich in den

schriftlichen Entscheidungsgründen nicht ausdrücklich auseinandergesetzt hat (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2021, 10, Rz 15).

- 24** bb) Der Kläger sieht einen Verstoß des FG darin, dass es bei der Prüfung einer vGA der niederländischen Kapitalgesellschaft (Z BV) an den Kläger das eigene wirtschaftliche Interesse der BV am Abschluss des Vermarktungsvertrags mit der S-KG (GbR) bei der Entscheidungsfindung nicht berücksichtigt habe, insbesondere nicht das Erfordernis für die BV, ab 2009 nach einem neuen Geschäftsfeld suchen zu müssen. Weiter ist der Kläger der Auffassung, das FG habe den Inhalt des dem Vermarktungsvertrag zugrunde liegenden Business Concepts der GbR vom 25.06.2005 nicht in die Entscheidungsfindung einbezogen. Ferner meint der Kläger, das FG habe bei der Würdigung, ob er im Bereich des ... als Mitgesellschafter der GbR mit Gewinnerzielungsabsicht tätig gewesen sei, den Inhalt der Akten falsch ausgewertet und damit nicht zur Kenntnis genommen.
- 25** cc) Das FG hat diese Gesichtspunkte jedoch ausreichend in seine Entscheidungsfindung einbezogen und die Vorgaben aus § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht verletzt.
- 26** Es hat auf S. 14/15 des FG-Urteils den Beteiligtenvortrag des Klägers zu den Interessen der Z BV am Abschluss des Vermarktungsvertrags mit der GbR erwähnt und auf S. 30 des Urteils für die Begründung, der Vermarktungsvertrag zwischen der Z BV und der GbR wäre von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer der Z BV nicht abgeschlossen worden, darauf abgestellt, die Vereinbarung sei für die Z BV wirtschaftlich sinnlos gewesen, weil sie keine adäquate Gegenleistung von der GbR erhalten habe. In diesem Zusammenhang hat das FG auf S. 30 des Urteils im letzten Absatz auch den vom Kläger angesprochenen Beweggrund der Z BV, sich zusätzliches Einnahmepotenzial erschließen zu müssen, wahrgenommen und gewürdigt. Es hat ein eigenes betriebliches Interesse der BV an der Vereinbarung letztlich jedoch aufgrund des Verhältnisses zwischen den hohen mehrjährigen Zahlungsverpflichtungen der BV einerseits und einem nicht erkennbaren Gegenwert der Berechtigungen aus dem Vermarktungsvertrag andererseits verneint. Das FG hat das Vorbringen des Klägers damit hinreichend berücksichtigt. Dass es aus diesem Vorbringen nicht dieselben rechtlichen und tatsächlichen Schlussfolgerungen wie der Kläger gezogen hat, begründet keinen Verfahrensfehler. Insoweit handelt es sich um die Behauptung materiell-rechtlicher Fehler des FG bei der rechtlichen und tatsächlichen Würdigung, die im Beschwerdeverfahren grundsätzlich unbeachtlich sind (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2019, 402, Rz 10).
- 27** Gleiches gilt für die behauptete Nichtberücksichtigung des Business Concepts der GbR vom 25.06.2005 bei der Entscheidungsfindung des FG. Wie der Kläger selbst vorträgt, hat das FG auf dieses Konzept im Tatbestand der Entscheidung (S. 5, zweiter Absatz) Bezug und damit dessen Inhalt insgesamt zur Kenntnis genommen. Es hat dieses Konzept auch ersichtlich in die Entscheidungsfindung einbezogen, was daraus erkennbar ist, dass es auf S. 32 des Urteils die Ausführungen in diesem Business Plan als Indiz dafür herangezogen hat, dass der Abschluss des Vertrags aus Sicht des FG auf dem künftigen (nach Abschluss des Vermarktungsvertrags begründeten) Gesellschaftsverhältnis des Klägers zur Z BV und nicht auf betrieblichen Gründen beruhte. Zudem hat sich das FG mit dem Konzept auf S. 42/43 des Urteils auseinandergesetzt, als es geprüft hat, ob Verluste aus der Tätigkeit des Klägers im Rahmen der GbR für eine betriebspezifische Anlaufphase anzuerkennen seien. Das FG hat das Vorbringen zum geänderten Business Concept bei der Entscheidungsfindung damit ausreichend berücksichtigt. Der Kläger greift im Kern wiederum die tatsächlichen und rechtlichen Schlussfolgerungen an, die das FG aus dem Business Concept gezogen hat und rügt Rechtsfehler des FG bei der Tatsachenfeststellung und Rechtsanwendung, was nicht zur Revisionszulassung führen kann.
- 28** Der Einwand des Klägers, das FG habe bei der Würdigung der Gewinnerzielungsabsicht im Zusammenhang mit den Aktivitäten der GbR auf S. 39 ff. des Urteils die vorgelegten Unterlagen zu Restrukturierungsmaßnahmen inhaltlich falsch verstanden und unzutreffend wiedergegeben (sog. "Lesefehler") und damit das Beteiligtenvorbringen aktenwidrig nicht einwandfrei berücksichtigt, greift ebenfalls nicht durch. Das FG hat auf S. 16 bis 18 im Tatbestand des Urteils den Vortrag zu Gegensteuerungsmaßnahmen, die zur Minimierung der aufgelaufenen Verluste aus der Betätigung im ... ergriffen worden waren, zusammengefasst wiedergegeben. In der rechtlichen Würdigung zum Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht des Klägers ab S. 39 der Vorentscheidung hat es dargelegt, aus seiner Sicht sei vorherrschender Beweggrund für die Aufwandstragung der GbR die Förderung der ... des Sohns des Klägers aus privaten Gründen gewesen, die trotz ausbleibender ... Erfolge über den gesamten Streitzeitraum fortgesetzt worden sei. Es hat hierbei auch knapp auf die Erläuterungen des Klägers zu Kooperationsverhandlungen ... Bezug genommen (S. 40, vierter Absatz am Ende), diese aber als "vage" eingestuft. Auf S. 41 f. der Entscheidung hat sich das FG mit den vom Kläger vorgetragenen Gegensteuerungsmaßnahmen auseinandergesetzt und den klägerischen Vortrag auf S. 42/43 nochmals im Hinblick auf eine Verlustberücksichtigung für eine betriebspezifische Anlaufphase gewürdigt. Damit ist ein Verstoß des FG gegen die Verpflichtung, das Gesamtergebnis des Verfahrens

berücksichtigen zu müssen, nicht gegeben. Es musste aus den in der Anlage B4 (und B6) zur Beschwerdebegründung vorgelegten Unterlagen nicht zwangsläufig die Schlussfolgerung ziehen, der Kläger habe ausreichende Maßnahmen zur Eindämmung der Verluste unternommen, weil die auf S. 34 der Beschwerdebegründung angesprochenen Aktionen im ursprünglichen Business Plan noch nicht vorgesehen waren, um einen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten zu vermeiden und den Anforderungen an die Berücksichtigung des Gesamtergebnisses des Verfahrens zu genügen (zu dieser Verpflichtung BFH-Beschluss in BFH/NV 2021, 10, Rz 15). Im Übrigen stellt sich der Vortrag des Klägers auf S. 34 bis 39 der Beschwerdebegründung insgesamt als Rüge einer fehlerhaften Rechtsanwendung des Inhalts dar, dass das FG die Vorgaben der BFH-Rechtsprechung zur Gewichtung der maßgeblichen Indizien bei Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht verkannt habe. Die Rüge eines solchen Rechtsfehlers führt aber --wie bereits dargelegt-- nicht zur Zulassung der Revision.

- 29** b) Soweit der Kläger zu verschiedenen Rechtsfragen der Auffassung ist, das FG habe das Verfahren aussetzen und ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) richten müssen, weshalb im Unterlassen des FG eine Vorenthaltung des gesetzlichen Richters (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) zu sehen sei, liegt kein Verfahrensfehler vor. Das FG ist als erstinstanzliches Gericht gemäß Art. 267 Abs. 2 AEUV nur berechtigt, nicht aber verpflichtet, eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen (BFH-Beschluss vom 15.10.2019 - VIII B 70/19, BFH/NV 2020, 212, Rz 21).
- 30** 2. Die Revision ist ferner nicht wegen der verschiedenen Divergenzrügen des Klägers zur Sicherung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen.
- 31** a) Soweit sich die gerügte Divergenz (Beschwerdebegründung unter II.1.1.1.) auf Ausführungen des FG auf S. 36 des FG-Urteils zu "Out of pocket expenses" bezieht, deren Behandlung nur die Streitjahre 2006 und 2007 betrifft, ist diese Frage aufgrund der Abtrennung (s. unter II.) im vorliegenden Verfahren nicht entscheidungserheblich. Über die vom Kläger in der Beschwerdebegründung (unter II.1.1.4.) zur vGA I erhobene Divergenzrüge (Annahme der vGA bereits ab 2005, obwohl der Kläger im Jahr 2005 erst nach Abschluss des Vermarktungsvertrags zwischen der Z BV und der GbR Anteilseigner der Z BV geworden ist), ist wegen der Abtrennung des Verfahrens wegen der Streitjahre vor 2009 im vorliegenden Verfahren ebenfalls nicht zu entscheiden. Über die in der Beschwerdebegründung (unter II.1.2.) zur vGA II für das Streitjahr 2010 erhobene Divergenzrüge ist vorliegend nicht mehr zu entscheiden, weil der Senat das FG-Urteil für dieses Streitjahr wegen eines Verfahrensfehlers aufgehoben und das Verfahren gemäß § 116 Abs. 6 FGO an das FG zurückverwiesen hat (s. unter III.1. des vorliegenden Beschlusses).
- 32** b) Bezogen auf die vGA I (Zahlungen auf der Grundlage des Vermarktungsvertrags zwischen der Z BV und der GbR) rügt der Kläger in der Beschwerdebegründung (vgl. dort II.1.1. mit den Unterpunkten 1.1.1. bis 1.1.3.) unter verschiedenen Gesichtspunkten Divergenzen des FG-Urteils zur Rechtsprechung des BFH, die auch das Streitjahr 2009 betreffen, in dem das FG die Voraussetzungen der vGA I letztmals als erfüllt angesehen hat. Eine Zulassung der Revision für das Streitjahr 2009 wegen einer Divergenz kommt jedoch nicht in Betracht.
- 33** aa) Die Zulassung der Revision wegen Divergenz gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem festgestellten Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als u.a. der BFH oder ein anderes FG. Das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung nicht übereinstimmt (BFH-Beschlüsse vom 03.07.2019 - VIII B 86/18, BFH/NV 2019, 1130, Rz 4; vom 19.05.2020 - VIII B 126/19, BFH/NV 2020, 1264, Rz 10). Eine Abweichung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO kann nicht nur vorliegen, wenn das FG ausdrücklich einen abstrakten Rechtssatz abweichend von einem solchen Rechtssatz des BFH formuliert. Es genügt, wenn das FG in fallbezogenen Rechtsausführungen abweicht und sich dies aus den Entscheidungsgründen hinreichend deutlich ergibt (BFH-Beschlüsse vom 21.03.2019 - VIII B 129/18, BFH/NV 2019, 812, Rz 8; in BFH/NV 2020, 1264, Rz 10).
- 34** bb) Soweit der Kläger für das hier maßgebliche Streitjahr 2009 rügt, das FG habe nach der Einbringung der Anteile an der Z BV in die X-GmbH durch den Kläger nicht geprüft, ob die Voraussetzungen einer vGA aufgrund der Zahlungen der Z BV an die GbR auch auf Ebene der X-GmbH im Verhältnis zum Kläger erfüllt gewesen seien, legt er keine Divergenz dar, sondern behauptet einen Rechtsfehler des FG, aufgrund dessen die Revision nicht zuzulassen ist.
- 35** aaa) Wie der Kläger selbst ausführt, hat das FG in der Vorentscheidung für die vGA I die Voraussetzungen einer durchgeleiteten vGA an den Kläger als mittelbaren Gesellschafter (von der Z BV über die X-GmbH an den Kläger) nicht geprüft. Es hat die vGA I auch nach der Einbringung der Z-Anteile in die X-GmbH ab 2006 und damit auch im Streitjahr 2009 mit der Begründung bejaht, die vGA I sei auf Ebene der Z BV im Jahr 2005 durch den Abschluss des

Vermarktungsvertrags in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Begründung der Anteilseignerstellung des Klägers an der Z BV entstanden und durch den Wechsel des Klägers in die Stellung eines mittelbaren Gesellschafters ab dem Jahr 2006 nicht entfallen, weil auch Zahlungen an ehemalige Gesellschafter vGA sein könnten (Hinweis des FG auf das BFH-Urteil vom 10.11.1993 - I R 36/93, BFH/NV 1994, 827). Auf dieser Grundlage hat das FG nur auf eine Vermögensminderung bei der Z BV aufgrund der Zahlungen an die GbR abgestellt, aus der über die GbR eine Vorteilsgewährung an den Kläger erfolgte.

- 36** Zu den Grundsätzen, die der BFH für durchgeleitete vGA an mittelbare Gesellschafter aufgestellt hat (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 14.05.2019 - VIII R 20/16, BFHE 264, 459, BStBl II 2019, 586, Rz 18, m.w.N.) und aus denen der Kläger herausliest, auf Ebene der letzten Kapitalgesellschaft in der Beteiligungskette (der X-GmbH) müsse eine Vermögensminderung eintreten, die vom FG festzustellen sei, hat das FG sich hingegen nicht geäußert. Die Vorentscheidung ist wegen des völlig anderen Begründungsansatzes des FG danach keine Divergenzentscheidung zu den vom Kläger angeführten BFH-Entscheidungen. Denn das FG formuliert an keiner Stelle der Vorentscheidung einen diese tragenden abweichenden Rechtssatz, dass die Grundsätze für vGA an mittelbare Gesellschafter in einer Beteiligungskette, auf die der Kläger abzielt, nicht anzuwenden sind, wenn der den Vorteil erzielende Gesellschafter vormals ein unmittelbarer Gesellschafter war und im Zeitpunkt der Vorteilsgewährung ein ehemaliger Gesellschafter der den Vorteil gewährenden Kapitalgesellschaft ist.
- 37** bbb) Selbst wenn die dargestellte Begründung des FG wegen eines Übersehens der Grundsätze zu vGA an mittelbare Gesellschafter rechtsfehlerhaft sein sollte, kommt eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO nicht in Betracht.
- 38** Die erforderliche greifbare Gesetzeswidrigkeit einer Entscheidung im Sinne dieses Zulassungsgrunds ist anzunehmen, wenn das FG eine offensichtlich einschlägige entscheidungserhebliche Vorschrift übersehen hat oder sein Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt bzw. auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Eine Entscheidung ist (objektiv) willkürlich im Sinne dieses Zulassungsgrunds, wenn die fehlerhafte Rechtsanwendung bei verständiger Würdigung nicht mehr verständlich ist und sich daher der Schluss aufdrängt, dass sie auf sachfremden Erwägungen beruht. Von Willkür kann dagegen nicht gesprochen werden, wenn das Gericht sich mit der Rechtslage eingehend auseinandergesetzt hat und seine Auffassung nicht jedes sachlichen Grundes entbehrt. Unterhalb dieser Schwelle liegende, auch erhebliche Rechtsfehler reichen nicht aus, um eine greifbare Gesetzeswidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung anzunehmen (s. zum Ganzen BFH-Beschlüsse vom 12.06.2018 - VIII B 154/17, BFH/NV 2018, 945, Rz 18; vom 02.07.2019 - VIII B 99/18, BFH/NV 2019, 1348, Rz 7; in BFH/NV 2020, 1264, Rz 18).
- 39** Nach diesem Maßstab ist die Entscheidung des FG weder objektiv willkürlich noch greifbar gesetzeswidrig. Das FG hat seiner Entscheidung zwar die in der Rechtsprechung für vGA an mittelbare Gesellschafter entwickelten Grundsätze übersehen. Es hat jedoch die Umstände des Streitfalls in verständlicher und plausibler Weise gewürdigt. Es ist ferner nicht ersichtlich, dass das FG-Urteil auf sachfremden Erwägungen beruhen könnte. Im Übrigen spricht einiges dafür, dass die Entscheidung des FG auch bei Anwendung der Rechtsprechungsgrundsätze für vGA an mittelbare Gesellschafter im Ergebnis richtig und dem Kläger eine vGA von der Z BV über die X-GmbH zugeflossen ist.
- 40** cc) Soweit der Kläger unter II.1.1.3. der Beschwerdebegründung geltend macht, das FG habe bei der Prüfung der Voraussetzungen einer vGA auch untersuchen müssen, ob der Vermarktungsvertrag zwischen der Z BV und der GbR auch im Interesse der Z BV geschlossen worden sei, das FG dies aber entgegen der Vorgaben des BFH-Urteils vom 24.01.1989 - VIII R 74/84 (BFHE 156, 126, BStBl II 1989, 419) unterlassen habe, rügt er eine fehlerhafte Rechtsanwendung des FG im Streitfall als Einzelfall. Er arbeitet nicht heraus --wie es für eine Divergenzrüge erforderlich wäre--, dass das FG mit einem seine Entscheidung tragenden Rechtssatz von einem tragenden Rechtssatz der bezeichneten Divergenzentscheidung im Grundsätzlichen abgewichen ist (vgl. zu den Voraussetzungen der Divergenz unter IV.2.b).
- 41** c) Das klägerische Vorbringen unter II.2. zu den Änderungsmöglichkeiten einer Steuerfestsetzung (des Folgebescheids) gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) nach ersatzloser Aufhebung eines Grundlagenbescheids beinhaltet schließlich ebenfalls keine schlüssige Divergenzrüge. Das als vermeintliches Divergenzurteil benannte EuGH-Urteil Zabrus Siret vom 26.04.2018 - C-81/17 (EU:C:2018:283) betrifft den Fall, dass die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem durch eine nationale Regelung verletzt sein kann, nach der es (in Abweichung von der für Berichtigungen von Mehrwertsteuererklärungen im nationalen Recht vorgesehenen Verjährungsfrist von fünf Jahren) einem Steuerpflichtigen nur deshalb verwehrt ist, zur Geltendmachung seines Vorsteuerabzugsrechts eine Berichtigung

vorzunehmen, weil diese Berichtigung einen bereits geprüften Zeitraum betrifft. Von diesen abstrakten Grundsätzen, zu denen sich das FG in der Vorentscheidung überhaupt nicht geäußert hat, ist es nicht abgewichen, indem es nach Aufhebung der Gewinnfeststellungsbescheide auf Ebene der GbR eine verfahrensrechtliche Korrekturmöglichkeit für die Folgebeseide des Klägers gemäß § 164 Abs. 2 AO bejaht hat.

- 42 d) Soweit der Kläger unter Zitat des BFH-Urteils vom 03.12.2008 - X R 31/05 (BFH/NV 2009, 708) weiter rügt, das FG habe nach Aufhebung der Gewinnfeststellungsbescheide für die GbR die gemäß § 155 Abs. 2 AO veranlagten Gewinnanteile aus der GbR in den Einkommensteuerbescheiden weiterhin berücksichtigen müssen, weil § 164 Abs. 2 AO insoweit keine Änderungsbefugnis gewähre, fehlt es an der schlüssigen Darlegung, dass die Voraussetzungen einer Divergenz erfüllt sein können. Der Kläger arbeitet keine Abweichung des FG-Urteils in einem tragenden Rechtssatz von einem solchen des BFH-Urteils in BFH/NV 2009, 708 heraus, welches das FG zur Begründung der Vorentscheidung auch gar nicht herangezogen hat.
- 43 3. Schließlich ist die Revision nicht aufgrund des klägerischen Vortrags zuzulassen, der Rechtsstreit werfe Fragen von grundsätzlicher Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO auf.
- 44 a) Soweit der Kläger unter II.1.3.1. der Beschwerdebegründung die Frage als grundsätzlich bedeutsam aufwirft, ob es Voraussetzung für die Besteuerung einer vGA bei einem Gesellschafter sei, dass auf Ebene der Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung festgestellt werde, die sich auf den Unterschiedsbetrag gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes ausgewirkt habe, kleidet er den Vorwurf, das FG habe den Streitfall als Einzelfall rechtsfehlerhaft gewürdigt, in eine abstrakte Fragestellung. Das FG hat die vGA I mit dem Abfluss der Zahlungen aufgrund des Vermarktungsvertrags an die GbR begründet, damit eine Vermögensminderung bei der Z BV aufgrund der Zahlungen festgestellt und es für die Bejahung der vGA I als ausreichend angesehen, dass der Kläger nach der Einbringung der Anteile in die X-GmbH aus den Zahlungen an die GbR als ehemaliger Anteilseigner der Z BV Vorteile bezogen hat. Dies hält der Kläger für unzutreffend, da nach seiner Ansicht lediglich eine durchgeleitete vGA vorliegen kann (s. oben unter IV.2.b bb aaa). Mit seinem Vorbringen wirft der Kläger aber keine grundsätzlich bedeutsame Rechtsfrage i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO auf.
- 45 b) Die unter II.1.3.2. der Beschwerdebegründung vom Kläger für grundsätzlich bedeutsam gehaltene Rechtsfrage ist im Streitfall nicht klärungsfähig.
- 46 Die aufgeworfene Frage lautet, ob unabhängig von den Grundsätzen zur Behandlung schwebender Geschäfte eine für die Annahme einer vGA erforderliche Vermögensminderung auf Ebene einer Kapitalgesellschaft mit Abschluss einer vertraglichen Vereinbarung verursacht wird, auch wenn in diesem Vertrag die eindeutige Vereinbarung getroffen werde, dass die Kapitalgesellschaft zur Zahlung erst zu einem Zeitpunkt verpflichtet sei, in dem der Empfänger dieser Leistung noch weitere Maßnahmen erfüllt habe. Diese Frage zielt auf den Streitfall als Einzelfall ab und ist nicht abstrakt klärungsfähig.
- 47 Soweit der Kläger in diesem Zusammenhang auch geltend macht, das FG habe aufgrund der Zahlungen der Z BV an die GbR aufgrund des Vermarktungsvertrags die vGA I nur annehmen dürfen, wenn die Voraussetzungen einer vGA über die Beteiligungskette von der Z BV über die X-GmbH an den Kläger erfüllt seien, rügt er im Stile einer Revisionsbegründung wiederum Rechtsfehler des FG, die --abgesehen vom Ausnahmefall des schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehlers, der insoweit nicht vorliegt (s. oben unter IV.2.b bb bbb)-- im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde unbeachtlich sind.

V.

- 48 1. Der Senat sieht gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO von einer Darstellung des Tatbestands und einer weiteren Begründung ab.
- 49 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO, soweit der Senat über den nicht abgetrennten Teil des Verfahrens wegen Einkommensteuer 2009 bis 2011 und wegen gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2010 und auf den 31.12.2011 entschieden hat.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)