

Beschluss vom 22. Dezember 2011, IV S 11/11

Keine Verletzung der Sachaufklärungspflicht bei Wahrunterstellung einer vom FG nicht als entscheidungserheblich angesehenen inneren Tatsache

BFH IV. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 76 Abs 1

Leitsätze

NV: Haben die Gesellschafter einer Personengesellschaft einen Kauf- und Abtretungsvertrag über ihre Gesellschaftsanteile geschlossen, verletzt das FG seine Sachaufklärungspflicht nicht, wenn es den Vertrag unter Berücksichtigung der Gesamtumstände dahin würdigt, dass nur einzelne Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens veräußert worden sind, und über die Behauptung der Gesellschafter, sie hätten subjektiv die Übertragung Gesellschaftsanteilen beabsichtigt, keine weiteren Beweise erhebt, sondern die Behauptung als wahr unterstellt.

Tatbestand

- 1** I. Die Antragstellerin ist eine GbR, die im Jahr 2000 zu dem Zweck errichtet worden war, ein Grundstück zu erwerben, zu entwickeln und zu verwerten. Die ursprünglich drei Gesellschafterinnen hatten in ihrer Eigenschaft als GbR-Gesellschafter im Mai 2000 einen Kaufvertrag über ein Grundstück nebst aufstehenden Gebäuden geschlossen. Einen Teil des Rückbaus der Altgebäude hatte der Verkäufer zu übernehmen; im Übrigen waren Abbruch und Entsorgung Angelegenheiten der Käufer. Von dem Gesamtkaufpreis in Höhe von 2,95 Mio. DM zahlte die GbR 500.000 DM an. Zur Sicherung des Eigentumsübertragungsanspruchs wurde eine Auflassungsvormerkung im Grundbuch eingetragen.
- 2** Zur Verwirklichung des Bauvorhabens durch die GbR kam es anschließend jedoch nicht mehr. Mit Wirkung vom 22. September 2000 schied eine Gesellschafterin aus; ihr Anteil wurde von einer der beiden anderen Gesellschafterinnen übernommen. Unter demselben Tag schlossen die beiden verbliebenen Gesellschafterinnen mit einer AG einen notariell beurkundeten "Kauf- und Abtretungsvertrag". In § 2 des Vertrags heißt es, die Gesellschafterinnen verkauften ihre Stellung an der GbR im Wege der Abtretung. Das Unternehmen der GbR gehe ohne Liquidation mit allen Vermögenswerten auf den Käufer über. Der Käufer trete damit auch in alle Rechte und Pflichten aus dem Grundstückskaufvertrag ein, soweit in dem Kauf- und Abtretungsvertrag keine abweichende Bestimmung getroffen sei, wie insbesondere zu der Mitwirkungsverpflichtung der Gesellschafterinnen bei der Räumung des Grundstücks. Vorsorglich werde auch der Auflassungsanspruch an den Käufer abgetreten. In § 3 Nr. 5 des Vertrags wurde geregelt, dass die sich aus dem Grundstückskaufvertrag ergebenden Pflichten bei der Räumung des Grundstücks bei den Gesellschafterinnen verbleiben sollten und die Gesellschafterinnen gegenüber dem jetzigen Käufer zur Räumung des Grundstücks verpflichtet seien.
- 3** Die Antragstellerin stellte noch zum Ende der Jahre 2000 und 2001 Jahresabschlüsse auf und gab Erklärungen zur Gewerbesteuer ab. Der Antragsgegner (das Finanzamt --FA--) erließ Gewerbesteuermessbescheide gegenüber der Antragstellerin; der Bescheid für das Streitjahr 2000 erging am 23. Januar 2003. Nach Hinweis des ehemaligen Steuerberaters der Antragstellerin auf die Abtretung der Gesellschaftsanteile ging das FA später davon aus, die AG sei Schuldnerin der Gewerbesteuer geworden. Es teilte der Gemeinde und der Antragstellerin mit, der Gewerbesteuermessbescheid 2000 sei nichtig, und erließ gegenüber der AG als Rechtsnachfolgerin der Antragstellerin einen Gewerbesteuermessbescheid. Dem dagegen erhobenen Einspruch half das FA nach Hinzuziehung der Gesellschafterinnen der Antragstellerin ab, weil keine Gesamtrechtsnachfolge vorliege. Anschließend erging am 20. Dezember 2006 erneut ein Gewerbesteuermessbescheid gegenüber der Antragstellerin, der nach erfolglosem Einspruch mit der Klage angefochten wurde. Außerdem erhob die Antragstellerin Klage mit dem Antrag, die Nichtigkeit des Bescheids vom 23. Januar 2003 festzustellen.
- 4** Das Finanzgericht (FG) hat die Klage gegen den Gewerbesteuermessbescheid vom 20. Dezember 2006 mit Urteil

vom 24. März 2011 3 K 1562/08 abgewiesen und die Revision nicht zugelassen. Der Bescheid sei wirksam, denn er sei zu Recht an die Antragstellerin gerichtet worden. Eine Gesamtrechtsnachfolge habe nicht stattgefunden. Der Vertrag vom 22. September 2000 sei dahin auszulegen, dass nicht eine Übertragung der Gesellschaftsanteile, sondern eine Übertragung von Gütern des Gesamthandsvermögens gewollt gewesen sei, auch wenn die Beteiligten subjektiv angenommen hätten, Anteile an der Antragstellerin zu übertragen. Der angefochtene Bescheid sei auch in der Sache rechtmäßig.

- 5 Gegen die Nichtzulassung der Revision hat die Antragstellerin Beschwerde erhoben (Az. IV B 123/11). Sie macht geltend, das FG-Urteil beruhe auf Verfahrensmängeln und die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erfordere eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH).
- 6 Antragsgemäß hatte das FA die Vollziehung des angefochtenen Gewerbesteuermessbescheids bis einen Monat nach Bekanntgabe der Entscheidung über die Klage ausgesetzt. Einen nach Erhebung der Nichtzulassungsbeschwerde erneut gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) lehnte das FA ab. Der dagegen erhobene Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 24. November 2011 zurückgewiesen. Das FA stützte sich für seine Entscheidung darauf, dass die Klage selbst im Fall der Zulassung der Revision keinen Erfolg haben könne, weil das FG zutreffend von einem Fortbestand der Antragstellerin ausgegangen sei.
- 7 Die Antragstellerin begehrt daraufhin vom BFH als Gericht der Hauptsache die AdV des angefochtenen Bescheids. Sie macht eine besondere Eilbedürftigkeit der Entscheidung geltend, weil eine Vollstreckung der Gewerbesteuer durch die zuständige Gemeinde drohe, und ersucht deshalb um Entscheidung durch den Vorsitzenden.
- 8 Sie beantragt, die Vollziehung des Gewerbesteuermessbescheids 2000 vom 20. Dezember 2006 unter Ausschluss der Sicherheitsleistung bis zur Rechtskraft des Revisionsurteils in vollem Umfang auszusetzen.
- 9 Das FA hat zu dem Antrag innerhalb der noch nicht abgelaufenen Frist zur Stellungnahme noch keine schriftliche Äußerung abgegeben. Auf eine wegen der von der Antragstellerin geltend gemachten Eilbedürftigkeit an das FA gerichtete telefonische Anfrage hat es mitgeteilt, es verzichte auf eine Stellungnahme in diesem Verfahren und halte an der in der Einspruchsentscheidung vom 24. November 2011 vertretenen Auffassung fest.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Der Antrag auf AdV wird abgelehnt.
- 11 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Gericht der Hauptsache ist der BFH, wenn der angefochtene Verwaltungsakt --wie im Streitfall-- Gegenstand eines beim BFH anhängigen Verfahrens ist (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 23. Januar 1985 I S 4/84, BFH/NV 1987, 385, und vom 14. August 1997 X B 108/97, BFH/NV 1998, 68). Die Aussetzung soll u.a. erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Steuerbescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken (vgl. BFH-Beschluss vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182, seitdem ständige Rechtsprechung). Die AdV setzt nicht voraus, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen (vgl. BFH-Beschluss vom 20. Mai 1997 VIII B 108/96, BFHE 183, 174, m.w.N.).
- 12 2. AdV ist nicht zu gewähren, weil keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids in dem genannten Sinn bestehen.
- 13 a) Bei der Frage nach dem Bestehen ernstlicher Zweifel ist nicht nur die materielle Rechtmäßigkeit des zu beurteilenden Bescheids, sondern auch zu berücksichtigen, inwieweit dieser Bescheid unter verfahrensrechtlichen Gesichtspunkten noch geändert werden kann. Wird der Antrag auf AdV während der Anhängigkeit einer Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH gestellt, können ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids nur dann bestehen, wenn ernstlich mit einer Zulassung der Revision zu rechnen ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 9. April 2009 IV S 5/09, BFH/NV 2009, 1080).
- 14 b) Bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Betrachtung ist nicht ernstlich mit einer Zulassung

der Revision zu rechnen. Weder beruht das Urteil auf den gerügten Verfahrensfehlern (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) noch erfordert die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO).

- 15** aa) Die von der Antragstellerin erhobenen Verfahrensrügen dürften keinen Erfolg haben.
- 16** (1) Die Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 FGO erfordert, dass das FG Tatsachen und Beweismitteln nachgeht, die sich ihm in Anbetracht der Umstände des Einzelfalles hätten aufdrängen müssen. Es darf substantiierte Beweisanträge, die den entscheidungserheblichen Sachverhalt betreffen, grundsätzlich weder ablehnen noch übergehen. Da die Sachaufklärungspflicht dazu dient, die Spruchreife der Klage herbeizuführen, hat das Gericht jedoch nur das aufzuklären, was aus seiner materiell-rechtlichen Sicht entscheidungserheblich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 23. September 2009 IV B 133/08, BFH/NV 2010, 52, m.w.N.).
- 17** Das FG hat sich mit den Beweisanträgen der Antragstellerin im Detail auseinandergesetzt. Es ist zu dem Ergebnis gekommen, dass es auf eine weitere Beweiserhebung zur Absicht der Anteilsübertragung nach seiner --und insoweit maßgeblichen-- Rechtsauffassung nicht ankomme. Dabei hat das FG die Tatsache, dass die Beteiligten subjektiv von einer Anteilsübertragung ausgingen, als wahr unterstellt. Eine Beweisaufnahme zur subjektiven Seite des Geschäfts war danach nicht mehr erforderlich. Die Vorstellungen der Beteiligten waren nach der Rechtsauffassung des FG ohne weitere Bedeutung, weil das FG dem Vertrag in Abweichung vom Wortlaut einen Erklärungsinhalt dahingehend beigemessen hat, dass nicht eine Übertragung der Anteile, sondern eine Übertragung von Gegenständen des Gesellschaftsvermögens gewollt war. Welche weiteren rechtlichen Folgen sich aus diesem gewollten Rechtsgeschäft ergeben, ist eine vom FG zu beurteilende Rechtsfrage, die einer Beweiserhebung nicht zugänglich ist.
- 18** Wie die weiteren Rechtsfolgen seinerzeit von den Beteiligten subjektiv beurteilt wurden, bedurfte aus der Sicht des FG keiner weiteren Aufklärung, weil das FG die nach dem Vortrag der Antragstellerin subjektiv abweichende Beurteilung als gegeben unterstellt, aber bei der Ermittlung des wirklich Gewollten nicht als durchgreifend erachtet hat. Ob die Auslegung des Vertrags durch das FG zwingend war, unterliegt im Rahmen der Prüfung von Verfahrensfehlern nicht der revisionsrichterlichen Beurteilung. Es reicht insoweit aus, dass das FG ein mögliches Auslegungsergebnis gefunden hat, woran hier kein Zweifel besteht.
- 19** Soweit die Antragstellerin sich darauf beruft, dass dem FG bei der Feststellung von Indizien Verfahrensfehler unterlaufen seien, erscheinen die betreffenden Rügen schon nicht schlüssig, weil die Antragstellerin den Ausgangspunkt des FG außer Betracht lässt, wonach sich nämlich bereits aus dem Vertrag selbst ergibt, dass keine Übertragung von Anteilen stattfinden sollte. Alle weiteren vom FG herangezogenen Umstände sind nur Indizien, die das bereits gefundene Auslegungsergebnis verstärken. Ein Verfahrensfehler bei der Feststellung einer solchen Indiz-Tatsache könnte nur dann zur Zulassung der Revision führen, wenn das Urteil auf ihm beruhen würde, wenn also nicht auszuschließen wäre, dass das FG bei dem Fehlen der betreffenden Tatsache zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre. Derartiges legt die Antragstellerin einerseits schon nicht dar; es ist andererseits auch für den beschließenden Senat nicht zu erkennen. Demgemäß bleibt auch die Rüge des Übergehens der Beweisanträge Nr. 4 und Nr. 5 ohne Erfolg.
- 20** (2) Ebenfalls rügt die Antragstellerin erfolglos eine Verletzung der Hinweispflicht nach § 76 Abs. 2 FGO. Eine Überraschungsentscheidung und eine Verletzung der Hinweispflicht liegen vor, wenn das Gericht seine Entscheidung auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gegeben hat, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf des Verfahrens nicht rechnen musste (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 17. März 2008 IX B 258/07, BFH/NV 2008, 1180, m.w.N.). Der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) und die richterliche Hinweispflicht i.S. des § 76 Abs. 2 FGO verlangen jedoch nicht, dass das Gericht die maßgeblichen Rechtsfragen mit den Beteiligten umfassend erörtert. Das Gericht ist grundsätzlich nicht zu einem Hinweis auf seine Rechtsauffassung verpflichtet. Auf nahe liegende rechtliche oder tatsächliche Gesichtspunkte braucht es zumindest dann nicht ausdrücklich hinzuweisen, wenn die Beteiligten fachkundig vertreten sind (BFH-Beschluss vom 2. April 2002 X B 56/01, BFH/NV 2002, 947, m.w.N.).
- 21** Angesichts der vom FA von Anfang an vertretenen Auffassung, der Vertrag vom 22. September 2000 habe nicht zu einer Gesamtrechtsnachfolge geführt, sowie der Hinweise des Berichterstatters im ersten Erörterungstermin vom 8. Dezember 2009 gab es für das FG keine Veranlassung, auf die Möglichkeit einer solchen Auslegung hinzuweisen. Da sich das FG bei seiner Entscheidung auf die jedem Rechtskundigen bekannten allgemeinen

Auslegungsgrundsätze gestützt hat, musste die Antragstellerin ein solches Auslegungsergebnis für möglich halten und ihre Prozessführung darauf einrichten. Dafür, dass sie dies auch selbst erkannt hat, sprechen die nach dem zweiten Erörterungstermin vom 25. Februar 2011 und der anschließenden Stellungnahme des FA gestellten Beweisanträge der Antragstellerin.

- 22** (3) Zu Unrecht macht die Antragstellerin geltend, das FG habe seiner Entscheidung nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens zugrunde gelegt und dadurch § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verletzt. Aus dieser Vorschrift ergibt sich die Verpflichtung des FG, den Inhalt der ihm vorliegenden Akten sowie das Ergebnis von Beweiserhebungen jeder Art vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 6. Dezember 1978 I R 131/75, BFHE 126, 379, BStBl II 1979, 162, unter 4.). Für die Würdigung des Prozessstoffs gilt jedoch der Grundsatz der freien Beweiswürdigung, auf Grund dessen das Tatsachengericht seine Schlussfolgerungen nach seiner freien Überzeugung und revisionsrechtlich nicht überprüfbar ziehen kann, sofern sie durch die festgestellten Tatsachen gedeckt sind und die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet werden (BFH-Urteil vom 25. Mai 1988 I R 225/82, BFHE 154, 7, BStBl II 1988, 944).
- 23** Das FG hat bei seiner Entscheidung den Inhalt der Akten, insbesondere die darin befindlichen Urkunden, vollständig und wortlautgerecht berücksichtigt. Dies gilt ebenfalls für die Schriftsätze der Antragstellerin. Auch das Ergebnis der Zeugenbeweisaufnahme ist in die Überzeugungsbildung des Gerichts eingegangen. Dass die aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gezogenen Schlüsse sich nicht mit denen der Antragstellerin decken, ist eine Folge der dem Gericht zukommenden Pflicht zur freien Beweiswürdigung.
- 24** (4) Die Rüge der Verletzung des Rechts auf Gehör ist nicht schlüssig erhoben worden. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH muss dargelegt werden, zu welchen dem angefochtenen Urteil konkret zugrunde gelegten Tatsachen sich der Beschwerdeführer nicht hat äußern können, was er bei ausreichender Gewährung des Rechts auf Gehör noch vorgetragen hätte, dass die Rüge der Gehörsversagung nicht schon beim FG erhoben werden konnte bzw. dass die Rüge erhoben wurde und inwiefern durch sein --lediglich infolge des Verfahrensfehlers-- unterbliebenes Vorbringen die Entscheidung des FG auf der Grundlage dessen materiell-rechtlicher Auffassung anders hätte ausfallen können (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 25. August 1997 VIII B 81/96, BFH/NV 1998, 196).
- 25** Die Ausführungen der Antragstellerin erschöpfen sich insoweit darin, dass das FG Beweisanträgen nicht gefolgt sei bzw. Hinweise nicht erteilt habe. Diese Rügen greifen nach den vorstehenden Ausführungen nicht durch. Darüber hinausgehende Gehörsverletzungen werden schon deshalb nicht schlüssig vortragen, weil die Antragstellerin nicht mitteilt, was sie noch hätte vortragen wollen und inwieweit sich das auf der Grundlage der materiellen Rechtsansicht des FG auf das Urteil hätte auswirken können.
- 26** bb) Auch die Divergenzrügen der Antragstellerin erscheinen bei summarischer Betrachtung nicht erfolversprechend.
- 27** (1) Bei einer Nichtzulassungsbeschwerde, die sich auf die Abweichung der Vorentscheidung von einer Entscheidung des BFH oder eines anderen Gerichts stützt, muss der Beschwerdeführer neben der genauen Bezeichnung der Divergenzentscheidung dartun, dass das erstinstanzliche Gericht seiner Entscheidung einen abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt hat, der mit der näher angeführten Rechtsprechung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (BFH-Beschluss vom 27. April 2011 III B 62/10, BFH/NV 2011, 1379). Eine schlüssige Rüge setzt weiter die Darlegung voraus, dass die Entscheidungen zu gleichen, vergleichbaren oder gleichgelagerten Sachverhalten ergangen sind (z.B. BFH-Beschluss vom 22. Juli 2008 II B 47/07, BFH/NV 2008, 1846).
- 28** (2) Die von der Antragstellerin geltend gemachten Abweichungen von der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) und des BFH sind danach nicht ordnungsgemäß gerügt worden. Das FG hat einerseits nicht den von der Antragstellerin bezeichneten Rechtssatz aufgestellt, es handele sich weiter um eine gesamthänderische Verpflichtung der Gesellschaft, wenn sich Gesellschafter der Personengesellschaft gegenüber dem Käufer eines Gesellschaftsgrundstücks verpflichten, eine gegenüber dem Verkäufer bestehende Gesamthandsverpflichtung der Gesellschaft zu erfüllen. Soweit das FG von einer noch bestehenden gesamthänderischen Verpflichtung ausgegangen ist, war Grundlage dafür nicht ein derartiger allgemeiner Rechtssatz, sondern eine Folgerung daraus, dass die Personengesellschaft noch nicht untergegangen war und eine solche gemeinschaftliche Verpflichtung bestand. Andererseits würde deshalb das Urteil des FG auf diesem Rechtssatz auch nicht zum Nachteil der Antragstellerin beruhen können, denn der Rechtssatz impliziert die Veräußerung eines Gesellschaftsgrundstücks, die von der Antragstellerin gerade in Abrede gestellt wird. Der Hinweis auf die Rechtsprechung des BGH zur Rechtsfähigkeit der GbR geht gleichermaßen fehl, wenn die Antragstellerin der Auffassung ist, die Personengesellschaft sei durch Anteilsvereinigung liquidationslos untergegangen.

- 29** cc) Soweit die Antragstellerin vorbringen will, eine Entscheidung des BFH sei zur Beseitigung eines schweren Rechtsanwendungsfehlers erforderlich, könnte der Senat dem nicht folgen.
- 30** Zwar ermöglichen nach ständiger Rechtsprechung des BFH besonders schwerwiegende Fehler des FG bei der Auslegung revisiblen Rechts, die geeignet sind, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen, die Zulassung der Revision (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 7. Juli 2004 VII B 344/03, BFHE 206, 226, BStBl II 2004, 896). Ein derart schwerwiegender Fehler liegt dann vor, wenn die angefochtene FG-Entscheidung objektiv willkürlich erscheint oder auf sachfremden Erwägungen beruht und unter keinem denkbaren Gesichtspunkt rechtlich vertretbar ist (BFH-Beschluss vom 13. Oktober 2003 IV B 85/02, BFHE 203, 404, BStBl II 2004, 25). Die fehlerhafte Anwendung vom BFH aufgestellter Rechtsgrundsätze auf den konkreten Sachverhalt rechtfertigt eine Revisionszulassung demgegenüber nicht (BFH-Beschluss vom 16. August 2005 VIII B 273/03, BFH/NV 2005, 2235).
- 31** Fehler von dem danach erforderlichen Gewicht werden von der Antragstellerin schon nicht schlüssig dargelegt. Sie liegen zudem auch nicht vor.
- 32** dd) Worin die Antragstellerin schließlich einen Verstoß gegen die Rechtsschutzgarantie nach Art. 19 Abs. 4 GG und gegen das Willkürverbot nach Art. 3 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG erblickt, ist für den Senat nicht erkennbar.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de