

Beschluss vom 05. Oktober 2017, VIII R 13/14

Einordnung von Einkünften aus einem Schneeballsystem zu einer ausländischen Kapitalgesellschaft

ECLI:DE:BFH:2017:B.051017.VIIIR13.14.0

BFH VIII. Senat

EStG § 11 Abs 1, EStG § 11 Abs 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 4, EStG § 20 Abs 1 Nr 4, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst b

vorgehend FG Köln, 18. März 2014, Az: 14 K 2824/13

Leitsätze

1. NV: Bei der Entscheidung, ob einer der in § 20 EStG aufgeführten Tatbestände erfüllt ist, kommt es entscheidend darauf an, wie sich das jeweilige Rechtsgeschäft aus der Sicht des Kapitalanlegers als Leistungsempfänger bei objektiver Betrachtungsweise darstellt, da auf den nach außen erkennbaren Willen des Betreibers des Schneeballsystems abzustellen ist.
2. NV: Für die Einordnung eines ausländischen Rechtsverhältnisses als stille Beteiligung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG kommt es darauf an, was die Vertragsparteien auf Grundlage der getroffenen Vereinbarungen wirtschaftlich gewollt haben und ob der unter Heranziehung aller Umstände zu ermittelnde Vertragswille objektiv auf den Abschluss eines Gesellschaftsverhältnisses gerichtet ist, das den Merkmalen einer inländischen stillen Gesellschaft entspricht.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 19. März 2014 14 K 2824/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Nach den nicht mit Verfahrensrügen angefochtenen Feststellungen des Finanzgerichts (FG) wurde die B Corporation (B) im Jahr 2002 nach dem Recht des US-Bundesstaats ... als AG US-amerikanischen Rechts gegründet.
- 2 In den von den Klägern und Revisionsklägern (Kläger) unterzeichneten Beitrittserklärungen der B wurde den Klägern jeweils der Abschluss eines Gesellschaftsvertrags angeboten. Die Beteiligungen wurden als stille Beteiligungen bezeichnet. Das Beteiligungsverhältnis zur B sollte nach Eingang der Anlagesumme auf einem Gesellschaftskonto begründet werden. Jede Beteiligung war mit einer Mindestlaufzeit bis zu einem bestimmten Enddatum versehen und konnte sich verlängern.
- 3 Die Anlagegelder sollten nach den Angaben gegenüber den Klägern in einen Vermögenspool fließen, aus dem u.a. Großbanken Kapital für Finanzgeschäfte verzinslich zur Verfügung gestellt werden sollte.
- 4 Den Klägern wurde eine jährliche Rendite von 15,5 % ihrer Anlagesummen pro Jahr in Aussicht gestellt, gleichzeitig waren sie bis zur Höhe ihres Anlagekapitals an den Verlusten aus den Handelsgeschäften der B beteiligt.
- 5 Die Kläger leisteten zwischen den Jahren 2002 und 2007 Anlagebeträge an die B. Die erste Anlage zeichneten sie gemeinsam am 14. September 2002. Danach folgten gemeinsame Anlagen am 16. September 2003, am 21. Juni 2004, am 22. März 2005, am 4. April 2005. Die Klägerin allein tätigte Anlagen am 15. Dezember 2005, am

9. Februar 2006, am 9. August 2006, am 8. September 2006, am 15. Dezember 2006, am 28. Januar 2007, am 25. Juli 2007 und am 26. Oktober 2007.

- 6 Den Klägern wurden für die Streitjahre jährliche Abrechnungen von der B erteilt, die Renditen von 15,5 % auf die jeweiligen Anlagebeträge auswies. Bei Kündigung der Anlage wurden die Anlagebeträge samt der Renditen ausgezahlt. Bei Nichtkündigung wurde der Anlagebetrag erhöht um den Renditebetrag neu angelegt. Tatsächliche Auszahlungen seitens der B an die Anleger erfolgten zumindest bis Anfang des Jahres 2010.
- 7 Die Kläger reichten ihre Steuererklärungen für die Streitjahre zu folgenden Zeitpunkten ein: für das Streitjahr 2005 am 28. September 2007, für das Streitjahr 2006 am 4. Juli 2007, für das Streitjahr 2007 am 22. September 2008, für das Streitjahr 2008 am 2. September 2009 und für das Streitjahr 2009 am 23. August 2010. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen aus Beteiligungen an der B wurden hierin nicht erklärt. Die Steuerbescheide für die Streitjahre wurden bestandskräftig.
- 8 Das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung forderte die Kläger jeweils mit Schreiben vom 19. Juli 2010 auf, Angaben zu ihren B-Beteiligungen zu machen. Mit Schreiben vom 23. November 2010 wurde ihnen jeweils die Einleitung des Steuerstrafverfahrens zur Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009 mitgeteilt. In seinen abschließenden Berichten vom 27. Juni 2012 zu den gesondert verfolgten Klägern gelangte das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung zu dem Ergebnis, die Kläger hätten aus den Beteiligungen an der B Einnahmen als stille Beteiligte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes in den in den Streitjahren geltenden Fassungen (EStG) erzielt, die sie hätten erklären müssen.
- 9 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ daraufhin am 22. Oktober 2012 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, in denen er die nicht erklärten Einkünfte von der B als Vergütungen der Kläger aus stillen Beteiligungen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG erfasste.
- 10 Der Einspruch der Kläger und die anschließende Klage blieben erfolglos. Das FG hat die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1096 mitgeteilten Gründen mit Urteil vom 19. März 2014 14 K 2824/13 abgewiesen.
- 11 Mit ihrer Revision verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter.
- 12 Das Urteil des FG verletze materielles Bundesrecht. Es habe die Beteiligungen der Kläger an der B zu Unrecht als stille Beteiligungen und nicht als Vorzugsaktien eingeordnet. Zudem habe das FG zu Unrecht einen Zufluss von Vergütungen aus stillen Beteiligungen gemäß § 11 EStG bejaht. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 11. Februar 2014 VIII R 25/12 (BFHE 244, 406, BStBl II 2014, 461) könne von der Leistungsbereitschaft und -fähigkeit der B zur Auszahlung der Renditen in den Streitjahren nicht ausgegangen werden, da aufgrund eines Verlustes der Anlagesummen objektiv nicht mehr sämtliche Anleger hätten befriedigt werden können. Das FG habe auch verkannt, dass nach der Rechtsprechung des BFH ein Zufluss im Wege der Gutschrift oder Novation jedenfalls dann nicht mehr angenommen werden könne, wenn der Betreiber des Schneeballsystems auf einen Auszahlungswunsch des Anlegers hin eine sofortige Auszahlung ablehne und über anderweitige Zahlungsmodalitäten verhandeln wolle.
- 13 Zudem rügen die Kläger einen Verfahrensfehler des FG.
- 14 Die Kläger beantragen,

das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2009, jeweils vom 22. Oktober 2012, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. August 2013 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen um Erträge aus der Beteiligung an der B in Höhe von

	Kläger	Klägerin
2005	3.883 €	3.883 €
2006	5.951 €	6.912 €
2007	6.671 €	25.342 €

2008	7.709 €	57.021 €
2009	8.899 €	61.284 €

gemindert werden.

- 15** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 16** Es äußert Zweifel an der Zulässigkeit der Revision, weil nicht erkennbar sei, gegen welche Rechtsvorschriften die Entscheidung des FG nach Ansicht der Kläger verstoßen solle. Die bloße Bezugnahme auf Schriftsätze im FG-Verfahren oder auf die Einspruchsentscheidung reiche zur Darlegung der Begründetheit der Revision nicht aus.
- 17** Der Entscheidung des FG lasse sich auch keine Abweichung von dem zitierten Urteil des BFH in BFHE 244, 406, BStBl II 2014, 461 entnehmen. Das FG sei in der angefochtenen Entscheidung von denselben Rechtsgrundsätzen wie der BFH ausgegangen.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** 1. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält die Revision einstimmig für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 19** 2. Der Senat sieht die Revision trotz der seitens des FA geäußerten Zweifel als zulässig an.
- 20** Der Revisionskläger muss die Umstände bezeichnen, aus denen sich die Rechtsverletzung ergeben soll (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO). Er muss neben der Rüge eines konkreten Rechtsverstoßes die Gründe tatsächlicher oder rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Erforderlich ist eine zumindest kurze Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen Urteils, aus der zu erkennen ist, dass der Revisionskläger die Begründung dieses Urteils und sein eigenes Vorbringen überprüft hat (ständige Rechtsprechung, s. z.B. BFH-Beschlüsse vom 20. August 2012 I R 3/12, BFH/NV 2012, 1990; vom 7. April 2010 I R 34/06, BFH/NV 2010, 1466; vom 9. März 2016 I R 79/14, BFH/NV 2016, 1039; vom 11. Januar 2017 VI R 26/15, BFH/NV 2017, 473).
- 21** Diese Voraussetzungen sieht der Senat im Streitfall noch als erfüllt an, da die Kläger im Hinblick auf die vom FG bejahte Leistungsbereitschaft und -fähigkeit der B in den Streitjahren geltend machen, das FG habe die im Senatsurteil in BFHE 244, 406, BStBl II 2014, 461 enthaltenen rechtlichen Maßstäbe verkannt und zu Unrecht einen Zufluss der streitigen Vergütungen aus stillen Beteiligungen angenommen.
- 22** 3. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 23** Die Rechtsbeziehung der Kläger zur B war als stille Beteiligung der Kläger gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG einzuordnen (s. unter 3.a). Das FG hat zu Recht einen Zufluss der streitigen Vergütungen bei den Klägern in den Streitjahren angenommen (s. unter 3.b). Auch konnten die Einkommensteuerbescheide für sämtliche Streitjahre zu Lasten der Kläger gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert werden (s. unter 3.c). Der geltend gemachte Verfahrensfehler wird nicht hinreichend dargelegt (s. unter 3.d).
- 24** a) Das FG hat die Rechtsbeziehungen zwischen den Klägern und der B zutreffend als unter § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG fallende stille Beteiligungen beurteilt.
- 25** aa) Es hat in rechtlicher Hinsicht zutreffend darauf abgestellt, dass für die Einordnung einer Rechtsbeziehung unter einen der Tatbestände des § 20 EStG maßgeblich ist, wie sie sich aus Sicht des Kapitalanlegers als Leistungsempfänger bei objektiver Betrachtungsweise darstellt, da auf den nach außen erkennbaren Willen des Betreibers des Schneeballsystems abzustellen ist (BFH-Urteil vom 14. Dezember 2004 VIII R 5/02, BFHE 209, 423, BStBl II 2005, 739, Rz 25; zur stillen Beteiligung BFH-Urteile vom 28. Oktober 2008 VIII R 36/04, BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190, unter II.1.; vom 22. Juli 1997 VIII R 57/95, BFHE 184, 21, BStBl II 1997, 755, unter II.1.a bb).

- 26** Für die Einordnung eines (auch ausländischen) Rechtsverhältnisses unter § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist die Bildung einer Risikogemeinschaft, vor allem die Vereinbarung einer Erfolgs- und Verlustbeteiligung, die ein typisches Merkmal eines Gesellschaftsverhältnisses bildet, prägend (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. Urteile vom 22. Juli 1997 VIII R 12/96, BFHE 184, 34, BStBl II 1997, 761; vom 7. Oktober 1997 VIII R 40/97, BFH/NV 1998, 958; in BFHE 184, 21, BStBl II 1997, 755; vom 10. Juli 2001 VIII R 35/00, BFHE 196, 112, BStBl II 2001, 646; in BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190, unter II.2.). Unerheblich ist hingegen, ob im Wortlaut der getroffenen Vereinbarungen der Begriff "stille Gesellschaft" erwähnt wird und ob die Vereinbarungen zwischen Anleger und Betreiber des Schneeballsystems ausdrückliche Regelungen über Kontrollrechte der Anleger enthalten (BFH-Urteil in BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190, unter II.2.).
- 27** bb) Das FG hat für den Senat in tatsächlicher Hinsicht bindend gemäß § 118 Abs. 2 FGO festgestellt, die Kläger seien in ihren Beitrittserklärungen auf das Zustandekommen stiller Gesellschaften mit der B hingewiesen worden. Ihnen sei vorgetäuscht worden, die Anlagegelder sollten seitens der B zur verzinslichen Refinanzierung von Großbanken zur Verfügung gestellt werden. Zudem hat das FG festgestellt, den Klägern sei eine jährliche Rendite von 15,5 % der jeweiligen Anlage zugesagt worden und dass sie mit der Anlagesumme für Verluste haften müssten. Schließlich hat es auf von den Klägern nicht vorgelegte Nachweise für eine Stellung als Aktionär der B (Fehlen von Aktienurkunden oder Nachweisen zur Berechtigung an sammelverwahrten Aktien, fehlende Auszüge aus einem Gesellschafterbuch, fehlende Nachweise zu Kapitalerhöhungen der B) abgestellt, aus denen es ohne Verstoß gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze abgeleitet hat, die Beteiligungen der Kläger hätten nach den für die Kläger erkennbaren objektiven Umständen nicht als Erwerb von (Vorzugs-)Aktien an der B ausgelegt werden können.
- 28** cc) Auf dieser tatsächlichen Grundlage ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG das Rechtsverhältnis der Kläger zur B unter § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG eingeordnet hat. Die Würdigung des FG, gegen eine Beteiligung der Kläger an der B in Form von Vorzugsaktien spreche die Befristung der jeweiligen Anlagen und die Mitteilung abrufbarer oder wiederanzulegender Renditebeträge, lässt keinen Rechtsfehler erkennen. Auch die weitere rechtliche Würdigung, die B habe den Betrieb eines Handelsgewerbes i.S. des § 1 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs im Bereich der Finanzanlagen vorgetäuscht, es sei jeweils eine Risikogemeinschaft zwischen der B und den Klägern gewollt gewesen und begründet worden und die Kläger hätten in Form ihrer auf B-Konten gezahlten Anlagebeträge Gesellschafterbeiträge (Einlagen) getätigt, sodass typisch stille Beteiligungen am Handelsgewerbe der B gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG begründet worden seien, ist nicht zu beanstanden.
- 29** b) Zutreffend ist das FG auch von einem Zufluss der gutgeschriebenen und wiederangelegten Erträge gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 11 EStG in den Streitjahren ausgegangen.
- 30** aa) Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH führen Gutschriften oder die Wiederanlage von Renditen in Schneeballsystemen zu Einnahmen aus Kapitalvermögen, hier i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG, wenn der Betreiber des Schneeballsystems bei Erteilung der Gutschriften oder der Wiederanlage leistungsbereit und leistungsfähig ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 244, 406, BStBl II 2014, 461, Rz 23 ff.). Der Anleger muss bei beiden "Zuflusstatbeständen" im Zeitpunkt der Novation oder der Gutschrift in den Büchern des Betreibers des Schneeballsystems tatsächlich in der Lage gewesen sein, die Auszahlung ohne weiteres Zutun herbeizuführen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 196, 112, BStBl II 2001, 646; in BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190; in BFHE 244, 406, BStBl II 2014, 461, Rz 27).
- 31** bb) Von einem nicht mehr leistungsbereiten und -fähigen Betreiber eines Schneeballsystems kann vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über dessen Vermögen erst ausgegangen werden, wenn dieser auf einen Auszahlungswunsch des Anlegers hin eine sofortige Auszahlung ablehnt und stattdessen über anderweitige Zahlungsmodalitäten verhandelt (BFH-Urteil in BFHE 244, 406, BStBl II 2014, 461, Rz 35). Ob eine Deckungslücke zwischen den dem Betreiber des Schneeballsystems tatsächlich zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln und den tatsächlich bestehenden Forderungen aller Anleger, wenn diese hypothetisch auf einen Schlag zu befriedigen wären, im Zeitpunkt der Novation oder Gutschrifterteilung bestanden hat, ist hingegen nach ständiger Rechtsprechung des Senats --entgegen der Auffassung der Kläger-- unbeachtlich. Aus einer solchen Deckungslücke lässt sich für die Frage des Zuflusses von Erträgen jedenfalls so lange nichts herleiten, wie das Schneeballsystem als solches funktioniert, d.h. die Auszahlungsverlangen der Anleger ohne Einschränkung bedient werden (BFH-Urteil in BFHE 244, 406, BStBl II 2014, 461, Rz 36).
- 32** cc) Die Würdigung des FG, die von der B in den Streitjahren mitgeteilten Renditen seien den Klägern aufgrund von Gutschriften oder der Entscheidung zur Wiederanlage als Kapitalerträge gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 11 EStG zugeflossen, ist nach den vorstehenden Maßstäben und auf Grundlage der bindenden Feststellungen des FG nicht zu beanstanden.

- 33** Es ist bindend festgestellt, dass den Klägern in den Streitjahren "Renditen" per Abrechnung mitgeteilt und gutgeschrieben wurden, sich der Kläger oder die Klägerin zur Wiederanlage stets aufgrund ihres eigenen freien Entschlusses entschieden haben und die B bis Anfang 2010 die Auszahlungswünsche aller Anleger generell bedienen konnte.
- 34** Die von den Klägern angeführten Gesichtspunkte für eine fehlende Leistungsbereitschaft und -fähigkeit der B in den Streitjahren greifen nicht durch. Ihre Behauptungen, die B habe für den Fall der Kündigung der Anleger mit dem Totalverlust gedroht, sich für nicht leistungsfähig erklärt und sie hätten --nach den Streitjahren-- im Jahr 2010 sämtliche Anlagen gekündigt und erfolglos von der B die Auszahlung ihrer Anlagen und Erträge verlangt, sind vom FG nicht als Tatsachen festgestellt worden und damit gemäß § 118 Abs. 2 FGO als neuer Sachvortrag im Revisionsverfahren nicht zu berücksichtigen. Überdies stünde eine Kündigung der Anlagen mit einem gescheiterten Auszahlungswunsch im Jahr 2010 auch nicht der Annahme eines Zuflusses der gutgeschriebenen oder wiederangelegten Kapitalerträge in den früheren Streitjahren entgegen, da es auf die Leistungsbereitschaft und -fähigkeit im Zeitpunkt der Gutschrifterteilung oder der Wiederanlage ankommt. Gleiches gilt für die von den Klägern geltend gemachten Kündigungen ihrer Anlagen aus dem Jahr 2010.
- 35** Eine fehlende Leistungsfähigkeit und -bereitschaft der B im Streitjahr ist auch nicht aufgrund des Vorbringens in den Schriftsätzen vom 17. und 19. Juli 2017 zu bejahen. Es handelt sich bei den dargelegten Tatsachen und vorgelegten Unterlagen um neuen Sachvortrag im Revisionsverfahren, der gemäß § 118 Abs. 2 FGO unbeachtlich ist. Zudem stellt die im Urteil des Landgerichts ... wiedergegebene interne Äußerung des Directors der B gegenüber seinen Vertriebsleitern von Anfang März 2008, "die B habe weder in der Vergangenheit noch aktuell über das notwendige Kapital verfügt, erfolgreiche Geschäfte zu tätigen", --selbst wenn sie zu berücksichtigen wäre--, die Leistungsfähigkeit und -bereitschaft der B in den Streitjahren nicht in Frage. Denn maßgeblich hierfür ist --wie unter bb dargelegt-- allein das Verhalten der B zu den Anlegern im Außenverhältnis.
- 36** dd) Das FG hat zu Recht auch keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für die den Klägern durch Gutschrift und Novation zugeflossenen Vergütungen aus den stillen Beteiligungen durch das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29. August 1989 in seiner Fassung des Protokolls zur Änderung des am 29. August 1989 unterzeichneten Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern (Änderungsprotokoll) vom 1. Juni 2006 (BGBl II 2006, 1186, BStBl I 2008, 767) --DBA USA 1989/2008-- bejaht. Aus deutscher Sicht liegen in den Streitjahren von den Klägern vereinnahmte Vergütungen aus stillen Beteiligungen zur B als US-amerikanischer Kapitalgesellschaft gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG vor. Die unbeschränkt steuerpflichtigen Kläger sind in den Streitjahren mit ihrem Welteinkommen im Inland steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG). Es besteht aufgrund des Vortrags der Kläger kein Anhaltspunkt dafür, dass das innerstaatliche Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland durch die Anwendung der Freistellungsmethode gemäß Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Satz 1 DBA USA 1989 (Streitjahre 2005 bis 2007) oder gemäß Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. a DBA USA 2008 (Streitjahre 2008 und 2009) beschränkt sein könnte.
- 37** c) Schließlich ist die Würdigung des FG, das FA habe für sämtliche Streitjahre noch gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO Änderungsbescheide erlassen können, ohne durch die Festsetzungsverjährung gehindert zu sein, frei von Rechtsfehlern.
- 38** Für die Streitjahre 2007 bis 2009 war im Zeitpunkt des Erlasses der Änderungsbescheide die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO noch nicht abgelaufen. Für die Streitjahre 2005 und 2006 hat das FG aufgrund von Ermittlungen des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO zutreffend eine Ablaufhemmung bejaht, da Ermittlungen vor Ablauf der regulären Festsetzungsfrist für diese Streitjahre (für 2005 und 2006 jeweils mit Ablauf des Jahres 2011) eingeleitet wurden, die zu geänderten Steuerfestsetzungen geführt haben. Ausreichende "Ermittlungen" i.S. des § 171 Abs. 5 Satz 1 AO im Sinne der Vorschrift hat das FG zu Recht in der Aufforderung an die Kläger durch das Schreiben der Steuerfahndung vom 19. Juli 2010 gesehen, sich zu Dauer und Höhe ihrer B-Beteiligungen zu äußern (BFH-Urteil vom 8. Juli 2009 VIII R 5/07, BFHE 226, 198, BStBl II 2010, 583, unter II.2.c bb). Die weitere Beurteilung des FG, für die Kläger sei auch erkennbar gewesen (s. zu dieser Voraussetzung BFH-Urteil vom 17. November 2015 VIII R 68/13, BFHE 252, 210, BStBl II 2016, 571, Rz 13), dass in ihren Steuerangelegenheiten für die Streitjahre 2005 und 2006 ermittelt worden sei, lässt ebenfalls keinen Rechtsfehler erkennen.

- 39** d) Die Rüge, das FG habe Ermittlungsakten der Staatsanwaltschaft trotz Antrags nicht beigezogen und damit gegen seine Verpflichtung zur Sachaufklärung gemäß § 76 Abs. 1 FGO verstoßen, hat keinen Erfolg. Der behauptete Verfahrensfehler des FG wird entgegen der Vorgaben aus § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO nicht hinreichend dargelegt.
- 40** Es sind bei einer Verfahrensrüge in der Revisionsbegründung die Tatsachen zu bezeichnen, die den Mangel ergeben sollen (BFH-Beschluss vom 11. Oktober 2013 III R 69/11, BFH/NV 2014, 67). Kann auf die Beachtung verfahrensrechtlicher Vorschriften --hier auf eine unterlassene Aktenbeiziehung des FG trotz Antrags gemäß § 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung-- verzichtet werden (s. z.B. BFH-Beschluss vom 6. Dezember 2012 I B 8/12, BFH/NV 2013, 703, Rz 10), so gehört zur ordnungsgemäßen Rüge eines Verfahrensmangels mit der Revision auch der Vortrag, dass die Verletzung der Verfahrensvorschrift vor dem FG ordnungsgemäß gerügt worden ist, sofern sich dies nicht aus dem Urteil oder den in Bezug genommenen Unterlagen, insbesondere aus der Sitzungsniederschrift, ergibt, oder es ist darzulegen, weshalb eine solche Rüge nicht möglich gewesen ist (BFH-Beschluss vom 30. Oktober 2003 III R 4/03, juris, m.w.N.).
- 41** Es fehlt aber jeglicher Vortrag der Kläger dazu, ob die Nichtbeiziehung der Akten vor dem FG gerügt wurde oder warum eine solche Rüge nicht möglich gewesen sein soll. Die Niederschrift zur mündlichen Verhandlung enthält keinen Hinweis auf einen wiederholenden Antrag zur Beiziehung der Ermittlungsakten durch die in der mündlichen Verhandlung anwaltlich vertretenen Kläger.
- 42** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de