

Beschluss vom 26. April 2018, XI B 117/17

Konkludente Vereinbarung der Unverzinslichkeit eines Darlehens; Verfahrensfehler

ECLI:DE:BFH:2018:B.260418.XIB117.17.0

BFH XI. Senat

FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 76 Abs 2, FGO § 96 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, GG Art 103 Abs 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 3

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 17. January 2017, Az: 1 K 1440/14

Leitsätze

1. NV: Einer zwischen Vertragsparteien korrespondierend praktizierten Buchhaltung kann im Einzelfall Indizwirkung hinsichtlich des Bestehens einer konkludenten Vereinbarung über die Unverzinslichkeit einer Forderung zukommen.
2. NV: Eine Überraschungsentscheidung liegt nicht vor, wenn das FG sein Urteil auf einen rechtlichen Gesichtspunkt stützt, der zumindest in der mündlichen Verhandlung angesprochen wurde.

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 18. Januar 2017 1 K 1440/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH, hatte seit 1994 eine Verbindlichkeit gegenüber ihrer damaligen Mehrheitsgesellschafterin, V, die ausweislich des Jahresabschlussberichts zu verzinsen war (streitgegenständliche Verbindlichkeit).
- 2 Der Zinsaufwand wurde der Darlehensvaluta zum 31. Dezember 1994 hinzugeschrieben. Auch im Jahr 1995 erfasste die Klägerin zunächst einen Zinsaufwand in ihrer Buchhaltung; stornierte diesen jedoch wieder. Auch V erfasste im Ergebnis keinen entsprechenden Zinsertrag in 1995. In den folgenden Jahren wurde von der Klägerin weder ein Zinsaufwand verbucht noch storniert. Am 7. Januar 2003 erklärte V gegenüber der Klägerin den Rangrücktritt hinsichtlich der streitgegenständlichen Forderung.
- 3 Zum 1. Januar 2008 wurde im Konzern, d.h. auch zwischen der Klägerin und V, vereinbart und durch Mitteilung bekannt gemacht, dass alle zwischen den verbundenen und nahestehenden Unternehmen dieser Unternehmensgruppe bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr einschließlich der bestehenden Darlehensverträge verzinst werden sollten. Bei der Klägerin erfolgte aber auch ab 2008 keine Verbuchung von Zinsen.
- 4 Die Klägerin behandelte die streitgegenständliche Verbindlichkeit als verzinslich und nahm keine Abzinsung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) vor.
- 5 Nachdem der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) zunächst den Erklärungen der Klägerin gefolgt war, kam er im Zuge der Veranlagung für 2012 jedoch zu dem Ergebnis, dass es sich bei der streitgegenständlichen Verbindlichkeit um eine unverzinsliche Verbindlichkeit handele und eine Abzinsung gemäß

§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG vorzunehmen sei. Entsprechend sei der Bilanzgewinn 2009 zu erhöhen. Am 17. März 2014 erließ das FA entsprechende Änderungsbescheide.

- 6 Aufgrund der u.a. hiergegen gerichteten Einsprüche setzte das FA mit Einspruchsentscheidung vom 23. Oktober 2014 die Körperschaftsteuer auf 0 € fest und stellte den verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2009 in Höhe von ... € fest. Im Übrigen wies es die Einsprüche als unbegründet zurück.
- 7 Im Rahmen des Klageverfahrens wurde der Klägerin vom Finanzgericht (FG) am 3. Januar 2017 schriftlich der "wesentliche Akteninhalt" übermittelt, den das FG später seinem Urteil zu Grunde legte. Dazu hat sie in der mündlichen Verhandlung ausweislich des Sitzungsprotokolls erklärt, dass die übersandte Zusammenfassung den wesentlichen Akteninhalt ordnungsgemäß wiedergeben würde.
- 8 Mit Urteil vom 18. Januar 2017 wies das FG die Klage als unbegründet ab.
- 9 Den Antrag der Klägerin auf Protokollberichtigung vom 8. März 2017 wies das FG mit Beschluss vom 24. März 2017 zurück.
- 10 Mit der vorliegenden Nichtzulassungsbeschwerde macht die Klägerin geltend, die Revision sei wegen Verfahrensfehlern (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) und --konkludent-- wegen besonders schwerer Rechtsanwendungsfehler (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) zuzulassen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Der beschließende Senat ist zur Entscheidung der vorliegenden Streitsache berufen.
- 12 Er ist gemäß Teil A XI. Senat Nr. 2 des Geschäftsverteilungsplans des Bundesfinanzhofs (BFH) für das Jahr 2018 zuständig für Körperschaftsteuer mit Ausnahme der --vorliegend nicht einschlägigen-- Nrn. 1 bis 3 beim I. Senat, der Nr. 2 beim IV. Senat und der Nr. 2 beim V. Senat.

III.

- 13 Die Beschwerde ist unbegründet. Soweit die Klägerin Zulassungsgründe i.S. des § 115 Abs. 2 FGO den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügend dargetan hat, liegen diese nicht vor.
- 14 1. Die Revision ist nicht wegen eines Verfahrensmangels (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) zuzulassen.
- 15 a) Soweit die Klägerin geltend macht, wegen überraschender Schlussfolgerungen des FG sei ihr Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--, § 96 Abs. 2 FGO) verletzt, liegt ein solcher Verfahrensmangel nicht vor.
- 16 aa) Eine gegen den Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs verstoßende Überraschungsentscheidung 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 Auffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 22. Juli 2014 XI B 103/13, BFH/NV 2014, 1761, Rz 14; vom 3. Februar 2016 XI B 53/15, BFH/NV 2016, 954, Rz 23). Eine unzulässige Überraschungsentscheidung ist dann nicht gegeben, wenn das FG das angefochtene Urteil auf einen rechtlichen Gesichtspunkt gestützt hat, der im bisherigen Verfahren zumindest am Rande angesprochen worden ist (vgl. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2014, 1761, Rz 15; in BFH/NV 2016, 954, Rz 23, m.w.N.).
- 17 bb) So liegt der Fall hier, soweit die Klägerin rügt, das FG habe überraschende Schlussfolgerungen daraus gezogen, dass die ursprüngliche Zinsvereinbarung nicht in schriftlicher Form vorgelegt werden konnte.
- 18 Hinsichtlich der ursprünglichen Zinsvereinbarung ist das FG zum einen zu Gunsten der Klägerin vom Vorliegen einer solchen Vereinbarung ausgegangen und hat auch nicht ausgeschlossen, dass diese in schriftlicher Form

abgeschlossen wurde, sondern lediglich festgestellt, dass für die ursprüngliche Darlehensgewährung kein schriftlicher Darlehensvertrag oder sonstiges Dokument vorgelegt wurde.

- 19 Zum anderen wurde das Fehlen eines schriftlichen Darlehensvertrags ausdrücklich in der mündlichen Verhandlung angesprochen. So wurde die Klägerin gefragt, ob sie die Vereinbarung vorlegen könne. Außerdem wurde die Üblichkeit mündlicher Vereinbarungen in der Unternehmensgruppe --unabhängig von der genauen Formulierung-- zumindest thematisiert, so dass es für die rechtskundig vertretene Klägerin nicht "überraschend" sein konnte, dass das FG dies zur Grundlage seiner Entscheidung machte.
- 20 cc) Gleiches gilt hinsichtlich der von der Klägerin als überraschend gerügten Bedeutung, der das Gericht der korrespondierenden Buchhaltung in Bezug auf das Vorliegen einer konkludenten Zinsvereinbarung zugemessen hat.
- 21 Die mögliche Indizwirkung der korrespondierenden Buchhaltung war --auch von der Klägerin-- bereits im Klageverfahren thematisiert worden, so dass es für die Klägerin nicht überraschend sein konnte, dass das FG auch hierauf abstellte.
- 22 b) Das FG hat auch nicht --wie von der Klägerin gerügt-- durch Unterlassen eines ausdrücklichen Hinweises auf die Bedeutung der Vorlage eines schriftlichen Darlehensvertrags bzw. der korrespondierenden Buchhaltung seine Hinweispflicht verletzt.
- 23 aa) Der richterliche Hinweis nach § 76 Abs. 2 FGO soll in erster Linie zur Gewährleistung eines fairen Verfahrens, zur Wahrung des Anspruchs auf rechtliches Gehör und zur Vermeidung von Überraschungsentscheidungen Schutz und Hilfestellung für die Beteiligten geben, ohne dass indes deren Eigenverantwortlichkeit dadurch eingeschränkt oder beseitigt wird. Der Erfolg einer Klage soll nicht an der Rechtsun erfahrenheit des Klägers, zumal in Formsachen, scheitern (BFH-Beschlüsse vom 1. April 2008 X B 224/07, BFH/NV 2008, 1187, unter 2.a, Rz 10; vom 10. August 2016 VI B 10/16, BFH/NV 2017, 45, Rz 12).
- 24 Ein Gericht ist aber nicht dazu verpflichtet, vor seiner Entscheidungsfindung seine Rechtsansicht mündlich oder schriftlich mitzuteilen bzw. die für die Entscheidung maßgeblichen Gesichtspunkte und Rechtsfragen im Voraus anzudeuten oder sogar umfassend zu erörtern (BFH-Beschlüsse vom 13. Juli 2012 IX B 3/12, BFH/NV 2012, 1635; vom 28. August 2012 VII B 181/11, BFH/NV 2013, 210, und vom 5. Dezember 2013 XI B 1/13, BFH/NV 2014, 547, Rz 4, m.w.N.).
- 25 Eine solche Hinweispflicht besteht nur dann, wenn das FG auf einen Gesichtspunkt abstellen will, mit dessen Berücksichtigung ein Beteiligter schlechterdings nicht rechnen konnte (vgl. BFH-Beschlüsse vom 5. März 2013 X B 179/11, BFH/NV 2013, 926, m.w.N.; in BFH/NV 2014, 547, Rz 5).
- 26 bb) Da das Fehlen des Darlehensvertrags in schriftlicher Form in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich angesprochen wurde und damit für die Klägerin erkennbar war, dass das FG der fehlenden Vorlage des Darlehensvertrags eine entscheidungserhebliche Bedeutung beimessen würde, bedurfte es keines weiteren Hinweises des Gerichts.
- 27 cc) Gleiches gilt hinsichtlich der Indizwirkung der korrespondierenden buchhalterischen Behandlung, die bereits schriftsätzlich von der Klägerin und dem FA thematisiert worden war, was sich auch aus dem der Klägerin vorab übersandten wesentlichen Inhalt der Akten ergibt. Beide Beteiligte haben ausweislich der Niederschrift über die mündliche Verhandlung erklärt, dass die übersandte Zusammenfassung den wesentlichen Akteninhalt ordnungsgemäß wiedergebe.
- 28 c) Soweit die Klägerin rügt, ihr Recht auf Gehör sei verletzt, da das FG nicht bereits vor der mündlichen Verhandlung zur Vorlage des Darlehensvertrags aufgefordert habe, ist die Beschwerde unbegründet, da das Gericht --aufgrund der Auskunft des Klägervertreters in der mündlichen Verhandlung und mangels eines von diesem gestellten Vertagungsantrags oder Schriftsatznachlasses-- nicht zu einer Vertagung von Amts wegen verpflichtet war (vgl. BFH-Beschluss vom 14. November 2005 II B 118/04, BFH/NV 2006, 578, unter II.3., Rz 8). Die fachkundig vertretene Klägerin hat eine solche auch nicht beantragt.
- 29 d) Auch die von der Klägerin gerügten Verstöße gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) sind entweder bereits nicht ausreichend dargelegt oder liegen nicht vor.
- 30 aa) Gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen (Amtsermittlungsgrundsatz). Danach ist es grundsätzlich Aufgabe des Gerichts, die tatsächlichen Grundlagen der zu

treffenden Entscheidung zu ermitteln. Diese Verpflichtung des FG zur Erforschung des Sachverhalts von Amts wegen bedeutet nicht, dass jeder fernliegenden Erwägung nachzugehen ist. Wohl aber muss das FG die sich im Einzelfall aufdrängenden Überlegungen auch ohne ausdrücklichen Hinweis der Beteiligten anstellen und entsprechende Beweise erheben (BFH-Beschlüsse vom 28. September 2011 X B 35/11, BFH/NV 2012, 177, Rz 10; vom 11. Januar 2017 X B 104/16, BFH/NV 2017, 561, Rz 33).

- 31** Die Sachaufklärungspflicht des FG kann allerdings nicht losgelöst von den Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO) gesehen werden (BFH-Beschlüsse vom 20. November 2013 X B 164/13, BFH/NV 2014, 374, Rz 12; in BFH/NV 2017, 561, Rz 33). Vielmehr begrenzt die Mitwirkungspflicht der Beteiligten die Amtsermittlungspflicht des Gerichts nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO, wobei dem Gedanken der Beweisnähe besondere Bedeutung zukommt (BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 561, Rz 33, m.w.N.; BFH-Urteil vom 14. März 2017 VIII R 32/14, BFH/NV 2017, 1174, Rz 40).
- 32** Die Sachaufklärungsrüge dient auch nicht dazu, Beweisanträge oder Fragen zu ersetzen, welche ein fachkundig vertretener Beteiligter selbst in zumutbarer Weise hätte stellen können, jedoch zu stellen unterlassen hat. Ebenso wenig kann die Sachaufklärungsrüge dazu dienen, (nachträglich) Ermittlungen vom FG zu verlangen, die sich jedenfalls für einen beratenen Beteiligten in der Weise aufdrängen, dass dieser die fehlenden Angaben aus den ihm vorliegenden oder von ihm beschaffbaren Unterlagen in das Verfahren einbringen muss (BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 561, Rz 35, m.w.N.; BFH-Urteil in BFH/NV 2017, 1174, Rz 41).
- 33** bb) Die schlüssige Darlegung der Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch das FG gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO erfordert u.a. Angaben, welche Tatsachen das FG mit welchen Beweismitteln noch hätte aufklären sollen und weshalb sich dem FG eine Aufklärung unter Berücksichtigung seines --insoweit maßgeblichen-- Rechtsstandpunktes hätte aufdrängen müssen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 2. März 2017 XI B 81/16, BFH/NV 2017, 748, Rz 28; vom 4. September 2017 XI B 107/16, BFH/NV 2017, 1412, Rz 27, m.w.N.). Weiter ist darzulegen, welches Ergebnis die Beweiserhebung hätte erwarten lassen und inwiefern dieses zu einer für den Kläger günstigeren Entscheidung hätte führen können (vgl. BFH-Beschlüsse vom 25. Oktober 2016 VIII B 50/16, BFH/NV 2017, 57, Rz 2; in BFH/NV 2017, 748, Rz 28).
- 34** cc) Bei der Verletzung der Sachaufklärungspflicht handelt es sich außerdem um einen verzichtbaren Verfahrensmangel (§ 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung), bei dem das Rügerecht nicht nur durch eine ausdrückliche oder konkludente Verzichtserklärung gegenüber dem FG verloren geht, sondern auch durch das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge (BFH-Beschluss vom 6. Dezember 2011 XI B 44/11, BFH/NV 2012, 745, m.w.N.). Ein Verzichtswille ist dafür nicht erforderlich (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 18. Februar 2013 XI B 117/11, BFH/NV 2013, 981, Rz 17 f.; in BFH/NV 2017, 748, Rz 31).
- 35** Dies gilt jedoch nicht, wenn sich der gerügte Verfahrensverstoß erst aus den Entscheidungsgründen selbst ergibt, den Beteiligten daher eine rechtzeitige Rüge in der mündlichen Verhandlung nicht möglich war (BFH-Beschlüsse vom 13. November 2007 VI B 100/07, BFH/NV 2008, 219, unter II.2., Rz 14; vom 17. November 2009 VI B 11/09, BFH/NV 2010, 650, Rz 12).
- 36** dd) Die Rüge der Klägerin, das Gericht habe gegen die Sachaufklärungspflicht verstoßen, indem es den Darlehensvertrag nicht in Vorbereitung der mündlichen Verhandlung angefordert habe, ist bereits unzulässig, da sie schon nicht den o.g. Darlegungsanforderungen genügt.
- 37** (1) So ist in der Beschwerdebegründung nicht dargestellt, dass die angefochtene Entscheidung überhaupt auf dem behaupteten Verfahrensmangel beruhen könne bzw. inwiefern dessen Vermeidung zu einer anderen Entscheidung des FG hätte führen können. Denn im vorliegenden Fall stützt das FG seine Argumentation, die fehlende Schriftform stehe den angenommenen Vereinbarungen der Unverzinslichkeit nicht entgegen, nicht ausschließlich auf die Nichtvorlage einer schriftlichen "Ursprungsvereinbarung", sondern auf die weiteren festgestellten Umstände des Einzelfalls.
- 38** (2) Eine weitere Sachaufklärung musste sich dem FG ohnehin nicht aufdrängen, weil der Klägervertreter auf die Frage des Gerichts nicht sicher sagen konnte, dass eine schriftliche Vereinbarung existiert.
- 39** (3) Außerdem hat die Klägerin den angeblichen Verstoß nicht rechtzeitig gerügt.
- 40** Zwar hat sie vorgetragen, mangels Erkennbarkeit der Bedeutung der Vertragsvorlage an einer rechtzeitigen Rüge gehindert gewesen zu sein. Jedoch war spätestens aufgrund der Fragen des FG in der mündlichen Verhandlung

erkennbar, dass dem Vorliegen eines schriftlichen Vertrags aus Sicht des Gerichts Bedeutung zukam. Insofern war die Klägerin --auch sofern das geforderte Schriftstück nicht sofort greifbar gewesen sein sollte-- nicht gehindert, einen Vertagungsantrag zu stellen. Dagegen wurde von der Klägerin in der Verhandlung nicht einmal die Existenz einer schriftlichen Vereinbarung behauptet, so dass sie ihr Rügerecht verloren hat. Im Übrigen war insofern --wie bereits ausgeführt-- auch der Umfang der dem FG obliegenden Aufklärungspflicht beschränkt.

- 41 ee) Der von der Klägerin gerügte Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht, der darin bestehen soll, dass das FG allein auf die Indizwirkung der Buchhaltung abgestellt und damit der Klägerin jegliche Stellungnahme und die Stellung von Beweisanträgen hinsichtlich weiterer Umstände abgeschnitten habe, liegt nicht vor.
- 42 Das Gericht hat den von seinem Rechtsstandpunkt aus entscheidungserheblichen Sachverhalt aufgeklärt und unabhängig von der Indizwirkung der Buchhaltung weitere Umstände im Rahmen einer Gesamtwürdigung berücksichtigt, die das gefundene Ergebnis tragen. Nachdem das FG sogar den festgestellten Akteninhalt den Beteiligten vorab übermittelt und die Üblichkeit mündlicher Abreden im Konzern im Rahmen der mündlichen Verhandlung geklärt hatte, hat sich ihm die Notwendigkeit einer weiteren Sachaufklärung nicht aufdrängen müssen.
- 43 ff) Auch die gerügte unzulässige Beweisantizipation als Fall des Sachaufklärungsmangels liegt insofern nicht vor. Eine solche liegt dann vor, wenn eine Beweiserhebung mit der Begründung unterlassen oder abgelehnt wird, ihr zu erwartendes Ergebnis könne die Überzeugung des Gerichts nicht ändern (BFH-Beschlüsse vom 16. Februar 2011 X B 133/10, BFH/NV 2011, 995, Rz 5, m.w.N.; vom 24. September 2013 XI B 75/12, BFH/NV 2014, 164, Rz 22). Das FG hat sein Ergebnis jedoch nicht auf nicht erhobene Beweise gestützt, sondern lediglich die vorhandenen Beweismittel gewürdigt und gewichtet.
- 44 e) Insgesamt macht die Klägerin mit ihrem weiteren Vorbringen keine Verfahrensfehler, sondern materiell-rechtliche Fehler des FG bei der Rechtsanwendung geltend, die nur unter besonderen Voraussetzungen revisionsrechtlich überprüfbar sind (vgl. unter III.4.).
- 45 aa) Die Sachverhalts- und Beweiswürdigung gehört revisionsrechtlich dem materiellen Recht an (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 25. Februar 2014 III B 155/12, BFH/NV 2014, 855, Rz 5; in BFH/NV 2017, 748, Rz 30). Bei einer fehlerhaft erscheinenden Würdigung kann es sich somit um einen materiell-rechtlichen Fehler handeln, nicht indes um einen Verfahrensverstoß (vgl. BFH-Beschlüsse vom 5. Mai 2014 III B 156/13, BFH/NV 2014, 1208, Rz 25; vom 24. Juni 2014 XI B 45/13, BFH/NV 2014, 1584, Rz 47). Selbst Verstöße gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze sind in der Regel materiell-rechtliche Fehler und können nicht als Verfahrensmangel gerügt werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 9. April 2014 XI B 89/13, BFH/NV 2014, 1228, Rz 22; in BFH/NV 2016, 954, Rz 36).
- 46 bb) Das FG hat --neben den Feststellungen zur korrespondierenden Buchhaltung-- weitere Feststellungen getroffen und z.B. untersucht, ob es andere Gründe für die festgestellte buchhalterische Behandlung gegeben habe bzw. ob ein Buchungsfehler vorgelegen habe und im Ergebnis aufgrund einer Gesamtwürdigung die Schlussfolgerung gezogen, dass im vorliegenden Einzelfall eine konkludente Aufhebungsvereinbarung hinsichtlich der Verzinslichkeit der streitgegenständlichen Verbindlichkeit geschlossen wurde. Auch die von der Klägerin angeführte Haftungsfunktion der Klägerin als Gegenleistung hat das FG --entgegen der Darstellung der Klägerin-- nicht nur mangels fehlender finanzieller Leistungsfähigkeit, sondern aus weiteren von ihm festgestellten Gesichtspunkten abgelehnt.
- 47 cc) Der gegen diese Tatsachen und Beweiswürdigung gerichtete Einwand der Klägerin, das FG habe der Buchhaltung ausdrücklich nur Indizwirkung zugesprochen, jedoch tatsächlich weitere Umstände unbeachtet gelassen, stellt insofern keine Rüge eines Verfahrensfehlers dar.
- 48 dd) Gleiches gilt soweit die Klägerin vorträgt, das FG sei "unterschwellig" davon ausgegangen, die ursprüngliche Zinsvereinbarung sei nicht schriftlich abgeschlossen worden bzw. das FG habe den Umstand, dass der Klägerin eine "Brandmauerfunktion" zugekommen sei, nicht ausreichend beachtet oder es habe einen Denkfehler begangen.
- 49 2. Die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), die die Klägerin im Ergebnis hilfsweise geltend macht, ist nicht i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt.
- 50 a) Wird die Beschwerde mit der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache begründet, hat der Beschwerdeführer zur Erfüllung der Darlegungsanforderungen eine hinreichend bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herauszustellen, der grundsätzliche Bedeutung zukommen soll. Hierzu ist schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung

und Schrifttum vertretenen Auffassungen darzulegen, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im allgemeinen Interesse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist (BFH-Beschlüsse vom 5. Juni 2013 XI B 116/12, BFH/NV 2013, 1640, Rz 14; vom 24. Februar 2014 XI B 15/13, BFH/NV 2014, 839, Rz 9, m.w.N.).

- 51** Die ordnungsgemäße Konkretisierung der Frage erfordert regelmäßig, dass die Rechtsfrage mit "Ja" oder mit "Nein" beantwortet werden kann; das schließt nicht aus, dass eine Frage gestellt wird, die je nach den formulierten Voraussetzungen mehrere Antworten zulässt. Unzulässig ist jedoch eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt und damit auf die Antwort "Kann sein" hinausläuft (BFH-Beschlüsse vom 29. Februar 2012 I B 88/11, BFH/NV 2012, 1089, Rz 26; vom 21. September 2016 VI B 34/16, BFH/NV 2017, 26, Rz 5).
- 52** Ferner darf sich die Bedeutung der Rechtssache nicht in der Entscheidung des konkreten Einzelfalls erschöpfen, sondern muss eine Vielzahl gleichartiger Fälle betreffen und einer Verallgemeinerung zugänglich sein (BFH-Beschlüsse vom 28. September 2009 XI B 103/08, BFH/NV 2010, 73, Rz 3; vom 3. Februar 2016 V B 122/15, BFH/NV 2016, 1062, Rz 12). Insofern fehlt es an der hinreichenden Darlegung der Klärungsbedürftigkeit, wenn die entscheidungserhebliche Rechtsfrage nach Maßgabe einer entsprechenden Würdigung der tatsächlichen Umstände des Einzelfalls zu entscheiden ist (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2016, 1062, Rz 12; vom 22. Juli 2014 XI B 29/14, BFH/NV 2014, 1780, Rz 20).
- 53** b) Im vorliegenden Fall konnte die Frage, ob eine Vereinbarung über die Unverzinslichkeit der Verbindlichkeit konkludent geschlossen worden war, nur aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände des konkreten Einzelfalls geklärt werden. Insofern hat die Klägerin, die auf die besonderen Umstände des Streitfalls Bezug nimmt, die Klärungsbedürftigkeit der von ihr formulierten Rechtsfrage nicht hinreichend dargelegt.
- 54** Im Übrigen hat das FG keine allgemeine Rechtsregel aufgestellt oder angewendet, sondern lediglich aufgrund der Umstände des Einzelfalls entschieden. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der Formulierung des FG, die korrespondierende buchhalterische Behandlung spreche "eindeutig" für die angenommene Vereinbarung.
- 55** 3. Ebenso wenig liegt die von der Klägerin im Ergebnis hilfsweise dargelegte Divergenz i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO vor, da der Vorentscheidung ein entsprechender (möglicherweise von der zitierten Entscheidung des BFH abweichender) abstrakter Rechtssatz, wie von der Klägerin behauptet, nicht zu Grunde gelegt wurde (vgl. unter III.2.b).
- 56** 4. Soweit die Klägerin --konkludent-- schwerwiegende Rechtsanwendungsfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO geltend macht, sind diese weder hinreichend dargetan noch liegen sie vor.
- 57** a) Nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO ist die Revision zur Sicherung der Rechtseinheit auch dann zuzulassen, wenn die angefochtene Entscheidung des FG in einem solchen Maße fehlerhaft ist, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur wiederhergestellt werden könnte (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 17. März 2010 X B 118/09, BFH/NV 2010, 1277, m.w.N.).
- 58** aa) Diese Voraussetzung ist erfüllt bei offensichtlichen materiellen oder formellen Fehlern des FG i.S. einer objektiv willkürlichen und unter keinem Gesichtspunkt rechtlich vertretbaren Entscheidung (vgl. BFH-Beschlüsse vom 10. Juli 2013 IX B 25/13, BFH/NV 2013, 1604, Rz 6; vom 26. September 2017 XI B 65/17, BFH/NV 2018, 240, m.w.N.).
- 59** bb) In der Beschwerdebegründung muss bei Geltendmachung dieses Zulassungsgrundes substantiiert dargelegt werden, weshalb die Vorentscheidung unter keinem denkbaren Aspekt rechtlich vertretbar ist: Darzulegen sind insbesondere der schwerwiegende Fehler, seine Offensichtlichkeit, seine Entscheidungserheblichkeit sowie seine Korrekturmöglichkeit im Revisionsverfahren (BFH-Beschlüsse vom 20. Mai 2016 III B 62/15, BFH/NV 2016, 1293, Rz 8; in BFH/NV 2018, 240, m.w.N.).
- 60** b) Hieran fehlt es im Streitfall.
- 61** aa) Die Klägerin bringt vor, das FG habe fehlerhaft keine weiteren Umstände als die Behandlung der Verbindlichkeit in der Buchhaltung berücksichtigt und somit die Buchhaltung nicht nur als ein Indiz unter vielen, sondern als allein ausschlaggebend für die Beurteilung der Verzinslichkeit der Verbindlichkeit behandelt.
- 62** Mit diesem Angriff gegen die Würdigung der Sach- und Rechtslage durch das FG wird kein zur Zulassung der Revision führender besonders schwerer und offensichtlicher Fehler der Vorentscheidung geltend gemacht. Vielmehr

rügt die Klägerin einen bloßen Fehler der --vom FG jeweils nachvollziehbar und zumindest vertretbar begründeten-- Rechtsanwendung (s.o. unter III.1.e), nicht aber offensichtliche Rechtsfehler von erheblichem Gewicht, die --auch in der Gesamtschau-- die angegriffene Entscheidung als willkürlich oder greifbar gesetzwidrig erscheinen ließen und geeignet wären, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen.

- 63** Es fehlen darüber hinaus Darlegungen zur Offensichtlichkeit der (vermeintlich) gesetzwidrigen Entscheidung des FG.
- 64** bb) Gleiches gilt, soweit die Klägerin geltend macht, das FG habe die "Brandmauerfunktion" der Klägerin nicht ausreichend gewürdigt, bzw. fehlerhaft nicht berücksichtigt, dass die für die Buchhaltung verantwortlichen Mitarbeiter eine Abschlusskompetenz oder entsprechende Weisung der Geschäftsführung hinsichtlich der Zinsvereinbarung gehabt haben müssten, wenn aus der buchhalterischen Behandlung auf den Abschluss einer Aufhebungsvereinbarung geschlossen werden solle. Denn das FG hat sich mit der Argumentation der Klägerin hinsichtlich der angeblichen Haftungsfunktion als Gegenleistung auseinandergesetzt und aus mehreren Gründen, insgesamt vertretbar abgelehnt.
- 65** cc) Auch im Vortrag, dass FG sei durch einen Zirkelschluss zu seinem Ergebnis gelangt, liegt keine Geltendmachung eines Fehlers i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO.
- 66** Ein Verstoß gegen Denkgesetze liegt nur vor, wenn der vom FG gezogene Schluss schlechthin unmöglich ist, d.h. wenn nach dem festgestellten Sachverhalt nur eine Folgerung möglich, jede andere denkgesetzlich ausgeschlossen ist und das Gericht die in diesem Sinne allein denkbare Folgerung nicht gezogen hat (vgl. BFH-Beschlüsse vom 31. März 2016 IX B 78/15, BFH/NV 2016, 1056, Rz 7; vom 5. April 2017 IX B 18/17, BFH/NV 2017, 918, Rz 4).
- 67** Der gerügte Denkfehler des FG ist jedoch nicht erkennbar. Das FG hat die korrespondierende Buchhaltung als wichtiges Indiz für eine Aufhebungsvereinbarung gewertet, da außer einer solchen Vereinbarung im vorliegenden Fall nach den Feststellungen des FG keine anderen Gründe vorgelegen hätten, die die nachfolgende buchhalterische Behandlung gerechtfertigt hätten. Ein Denkfehler in Form eines Zirkelschlusses ist insoweit nicht erkennbar.
- 68** Der Senat sieht von einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de