

Beschluss vom 29. February 2012, I B 88/11

Nichtzulassungsbeschwerde: Rechtmäßigkeit von Auskunftersuchen

BFH I. Senat

AO § 41 Abs 2, AO § 42, AO § 93, AO § 117, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 119 Nr 2, FGO § 119 Nr 6

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 22. March 2011, Az: 4 K 96/10

Leitsätze

1. NV: Das FA ist bereits dann zu einem Auskunftersuchen berechtigt, wenn es mit vertretbaren rechtlichen Erwägungen zu dem Ergebnis gelangt, dass der Sachverhalt steuerliche Auswirkungen haben kann. Ob seine materiell-rechtliche Auffassung zutreffend ist, ist ggf. in einem anschließenden Rechtsbehelfsverfahren gegen die Steuerbescheide zu entscheiden.
2. NV: Die ordnungsgemäße Konkretisierung einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 Alternative 1 FGO erfordert grundsätzlich, dass die Rechtsfrage mit "Ja" oder "Nein" beantwortet werden kann; nicht ausreichend ist hingegen grundsätzlich eine Rechtsfrage, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalles abhängt und damit auf die Antwort "Kann sein" hinausläuft.

Tatbestand

- 1 I. Zwischen den Beteiligten streitig ist die Rechtmäßigkeit von drei Auskunftersuchen und eines Schreibens an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), mit dem der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) darum bat, ein Auskunftersuchen an die britischen Finanzbehörden zu stellen.
- 2 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) erwarb in der Zeit vom 17. April bis zum 30. Juli 2008 Aktien von mehreren deutschen Aktiengesellschaften. Der Erwerb erfolgte mit Anspruch auf die Dividendenauszahlung ("cum dividend"). Als Liefertermin sahen die Vereinbarungen entsprechend den Usancen der Wertpapierbörse den zweiten Arbeitstag nach dem Tag des Aktienkaufs vor. Regelmäßig ein bis zwei Tage nach dem Kauf verkaufte die Klägerin die Aktien wieder. Der Verkauf erfolgte ausnahmslos ohne Anspruch auf die Dividendenzahlung ("ex dividend").
- 3 Sämtliche Geschäfte führte die Klägerin über die A durch, einen in Großbritannien zugelassenen und in X ansässigen Broker. Nach dem Sachvortrag der Klägerin wurde mit der A keine Rahmenvereinbarung geschlossen; die jeweiligen Kauf- und Verkauforders wurden der A zeitnah mitgeteilt. Als "Prime Broker" war für die Klägerin eine Niederlassung der Y-AG in X tätig. Sie stellte das für die Aktienkäufe notwendige Fremdkapital zur Verfügung und übernahm die sachenrechtliche Abwicklung der einzelnen Geschäfte. Sie veranlasste die Einbuchung der Aktienkäufe und -verkäufe in das Depot der Klägerin und ließ die entsprechenden Umbuchungsvorgänge bei der Z-AG als Tochtergesellschaft der Deutschen Börse AG durchführen.
- 4 Die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2008, in der die Klägerin die Anrechnung von Kapitalertragsteuer in Höhe von ... € beantragte, nahm das FA zum Anlass, eine Außenprüfung anzuordnen. Im Rahmen der Prüfung stritten die Beteiligten insbesondere darum, ob die Voraussetzungen für die Anrechnung der auf die gebuchten Dividendenerlöse entfallenden Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlages gegeben waren. Daher richtete der Prüfer eine Reihe von Auskunftersuchen an die Klägerin, mit denen er die näheren Umstände der Aktiengeschäfte untersuchen wollte.
- 5 Da dem Prüfer die erteilten Auskünfte zum Ablauf der Aktiengeschäfte nicht ausreichend und widersprüchlich erschienen, richtete das FA schriftliche Auskunftersuchen an die Deutsche Börse AG, die Y-AG und an die Z-AG. Mit weiterem Schreiben vom 4. November 2009 bat es das BZSt über die Oberfinanzdirektion darum, im Wege der zwischenstaatlichen Amtshilfe ein schriftliches Auskunftersuchen an die Finanzbehörden des Vereinigten

Königreichs Großbritannien und Nordirland betreffend die A zu stellen. Die Klägerin legte gegen die Auskunftersuchen Einspruch ein, der erfolglos blieb.

- 6 Die dagegen erhobene Klage wies das Hessische Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 23. März 2011 4 K 96/10 ab. Das FG führte aus, die Auskunftersuchen gemäß § 93 der Abgabenordnung (AO) und das Schreiben zur Durchführung eines zwischenstaatlichen Auskunftersuchens nach § 117 Abs. 1 AO seien rechtmäßig. Die Auskunftersuchen seien auf die Ermittlung steuerlich erheblicher Tatsachen gerichtet gewesen. Für ein Auskunftersuchen sei ausreichend, wenn aufgrund konkreter Umstände oder allgemeiner Erfahrungen ein Auskunftersuchen angezeigt sei. Die mitzuteilenden Tatsachen müssten nur aufgrund einer Prognoseentscheidung möglich erscheinen. Ob es sich um börsliche oder außerbörsliche Geschäfte gehandelt habe, wer Vertragspartner gewesen sei, welche vertraglichen Vereinbarungen im Einzelnen und ob ggf. Leerverkäufe vorgelegen hätten, sei im konkreten Streitfall für die Frage, ob ein Recht zur Anrechnung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer bestanden habe, von Bedeutung gewesen. Ebenso habe das FA im Rahmen seiner Prognoseentscheidung davon ausgehen dürfen, dass die erbetenen Auskünfte steuerlich erheblich seien, weil der zeitnahe An- und Verkauf von Aktien über den Dividendenstichtag grundsätzlich auch daraufhin zu überprüfen sei, ob ggf. ein Gestaltungsmissbrauch oder ein Scheingeschäft vorliege. Auch die Aufforderung des FA an das BZSt, ein Auskunftersuchen bei den britischen Behörden zu stellen, sei zur weiteren Aufklärung des Sachverhalts geeignet, erforderlich und angemessen gewesen. Die Revision ließ das FG nicht zu.
- 7 Die Klägerin beantragt mit ihrer daraufhin eingelegten Nichtzulassungsbeschwerde, die Revision gegen das Urteil des Hessischen FG vom 23. März 2011 4 K 96/10 zuzulassen.
- 8 Das FA beantragt, die Beschwerde als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise die Nichtzulassungsbeschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Beschwerde ist unzulässig und deshalb zu verwerfen. Die innerhalb der Beschwerdebegründungsfrist abgegebene Begründung entspricht nicht den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Daran vermögen die nachträglich eingereichten Schriftsätze der Klägerin --ungeachtet ihres Inhalts-- nichts zu ändern, weil nach Ablauf der Begründungsfrist gemäß § 116 Abs. 3 FGO nur noch Erläuterungen, Ergänzungen und Vervollständigungen von solchen Zulassungsgründen möglich sind, die innerhalb der Frist mit dem gebotenen Mindestmaß an eine ordnungsgemäße Darlegung geltend gemacht worden sind (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. April 1997 VII B 200/96, BFH/NV 1997, 693; Beermann in Beermann/Gosch, FGO § 116 Rz 54).
- 10 1. Die Klägerin hat nicht in der gebotenen Weise dargelegt, dass die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) hat, indem sie die Frage aufgeworfen hat, ob der Bezieher von Dividendenkompensationszahlungen die Anrechnung bzw. Erstattung der anteiligen Kapitalertragsteuer geltend machen kann, die vom Emittenten der Aktien anlässlich der Dividendenzahlungen einbehalten wurde, auch wenn die Aktien im Wege des Leerverkaufs über ein ausländisches Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut erworben wurden.
- 11 Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt (BFH-Beschlüsse vom 13. Januar 2005 II B 171/03, BFH/NV 2005, 997; vom 31. Mai 2005 XI B 164/04, BFH/NV 2005, 1833; vom 3. März 2006 V B 80/05, BFH/NV 2006, 1250). Hierfür muss der Beschwerdeführer zunächst eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herausstellen (BFH-Beschlüsse vom 5. September 2011 X B 144/10, BFH/NV 2012, 3; vom 14. November 2011 III B 8/11, BFH/NV 2012, 221), die im allgemeinen Interesse klärungsbedürftig und im künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig ist (BFH-Beschluss vom 20. Oktober 2011 V B 17/11, BFH/NV 2012, 165). Nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO muss die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache innerhalb der Beschwerdebegründungsfrist schlüssig und substantiiert dargelegt werden (BFH-Beschlüsse vom 14. Mai 2002 VII B 52/01, BFH/NV 2002, 1413; vom 7. Juni 2006 VII B 273/05, BFH/NV 2006, 1787).
- 12 Diese Anforderungen hat die Klägerin mit ihrer Begründung nicht erfüllt, denn sie hat darin nicht schlüssig dargelegt, dass die Entscheidung des Rechtsstreits von der gestellten Rechtsfrage abhängt. Streitig ist zwischen den Beteiligten nicht, wie es die gestellte Rechtsfrage nahelegt, ob es rechtmäßig war, die Anrechnung von

Kapitalertragsteuer zu verweigern; im Streit ist vielmehr die Rechtmäßigkeit von drei Auskunftersuchen und eines Schreibens an das BZSt, in dem um ein Auskunftersuchen an die britische Finanzverwaltung gebeten wird. Entgegen der Auffassung der Klägerin hängt die Rechtmäßigkeit dieser Ersuchen nicht von der gestellten materiell-rechtlichen Frage ab, obwohl deren Beantwortung für die streitentscheidende Voraussetzung der steuerlichen Erheblichkeit der begehrten Auskünfte (vgl. § 93 Abs. 1 Satz 1 AO) von einer gewissen Bedeutung ist (vgl. z.B. Roser in Beermann/ Gosch, AO § 93 Rz 26). Steuerlich erheblich ist eine Auskunft jedoch bereits dann, wenn im Zeitpunkt des Auskunftersuchens noch nicht feststeht, dass tatsächlich und rechtlich die Voraussetzungen des Steuertatbestandes vorliegen (BFH-Urteil vom 18. März 1987 II R 35/86, BFHE 149, 267, BStBl II 1987, 419). Ausreichend ist, dass eine steuerliche Bedeutung nach dem Gesetz und der dazu vorliegenden Rechtsprechung ernstlich in Betracht kommt. Es kann der Finanzverwaltung nicht verwehrt sein, einen Sachverhalt näher zu untersuchen, wenn sie mit vertretbaren rechtlichen Erwägungen zu dem Ergebnis gelangt ist, dass der Sachverhalt steuerliche Auswirkungen haben kann. Ob ihre materiell-rechtliche Auffassung zutreffend ist, ist ggf. in einem anschließenden Rechtsbehelfsverfahren gegen die Steuerbescheide zu entscheiden (BFH-Urteil vom 16. Januar 2009 VII R 25/08, BFHE 224, 201, BStBl II 2009, 582). Nur dann, wenn klar und eindeutig jeglicher Anhaltspunkt für die Steuererheblichkeit fehlt, ist das Auskunftsverlangen rechtswidrig (BFH-Urteile vom 23. Oktober 1990 VIII R 1/86, BFHE 162, 539, BStBl II 1991, 277; vom 4. Oktober 2006 VIII R 54/04, BFH/NV 2007, 190; BFH-Beschluss vom 23. März 2009 II B 119/08, juris).

- 13** Im Streitfall hat die Klägerin nicht substantiiert dargelegt, dass klar und eindeutig eine Steuererheblichkeit der begehrten Auskünfte ausscheidet, weil das FA aufgrund unvertretbarer rechtlicher Erwägungen von einer steuerlichen Bedeutsamkeit des zu erforschenden Sachverhalts ausgegangen ist. Ganz im Gegenteil trägt die Klägerin selbst vor, dass eine höchstrichterliche Rechtsprechung zu der von ihr gestellten Rechtsfrage nicht existiert und die vorhandenen Stimmen in der Literatur die gestellte Rechtsfrage verneinen und daher mit dem FA zu einer steuerlichen Erheblichkeit der begehrten Auskünfte kommen müssten. Dass und warum gleichwohl ausnahmsweise eine Steuererheblichkeit zu verneinen sein sollte, wird anhand der Begründung der Klägerin nicht ersichtlich.
- 14** 2. Ebenso hat die Klägerin das Vorliegen einer Divergenz gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO nicht in der für eine Zulassung gebotenen Weise begründet.
- 15** Eine die Rechtseinheit gefährdende Rechtsprechungsdivergenz liegt nur vor, wenn das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als u.a. der BFH oder ein anderes FG. Das abweichende Gericht muss seiner Entscheidung einen abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung nicht übereinstimmt (BFH-Beschlüsse vom 12. Oktober 2006 VI B 154/05, BFH/NV 2007, 51; vom 19. April 2010 IV B 38/09, BFH/NV 2010, 1489; Senatsbeschluss vom 30. November 2011 I B 105/11, BFH/NV 2012, 456).
- 16** Soweit die Klägerin vorgetragen hat, die Entscheidung des FG weiche von dem Senatsurteil vom 15. Dezember 1999 I R 29/97 (BFHE 190, 446, BStBl II 2000, 527) sowie dem Senatsbeschluss vom 20. November 2007 I R 85/05 (BFHE 223, 414) ab, weil das FG die Auffassung vertrete, für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei außerbörslichen Aktienkäufen ("OTC") schon im Erwerbszeitpunkt sei nicht ausreichend, dass die Lieferungen vereinbarungsgemäß nach den Usancen der ... Wertpapierbörse erfolgten, hat sie der Ausgangsentscheidung Entscheidungen des Senats gegenübergestellt, die nicht zu einem vergleichbaren Sachverhalt ergangen sind. Im Streitfall geht es um die Rechtmäßigkeit von Auskunftersuchen und eines Schreibens an das BZSt, in den von der Klägerin genannten Entscheidungen des Senats hingegen um die Rechtmäßigkeit von Körperschaftsteuerbescheiden bzw. von Bescheiden über Körperschaftsteuer und die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes a.F. (zur mangelnden Vergleichbarkeit in solchen Fällen vgl. BFH-Beschluss vom 23. März 2009 II B 119/08, juris).
- 17** Hinzu kommt, dass der von der Klägerin gebildete Rechtssatz der Beurteilung des FG ersichtlich nicht zugrunde liegt. Das FG hat nicht festgestellt, dass die Lieferung nach den Usancen der ... Wertpapierbörse erfolgte. Im Tatbestand findet sich lediglich die Feststellung, die Lieferung der Aktien solle entsprechend den Usancen der ... Wertpapierbörse am zweiten Arbeitstag nach dem Tag des Aktienkaufs erfolgen. Dies bedeutet indes nicht, dass der Kauf insgesamt nach den Börsenusancen erfolgt ist; ob und wie die Aktiengeschäfte im Streitfall im Einzelnen vonstatten gingen, sollte mit Hilfe der Auskunftersuchen erst noch ermittelt werden.
- 18** 3. Soweit die Klägerin hilfsweise vorgetragen hat, über die Frage der Erlangung wirtschaftlichen Eigentums an dividendenberechtigten Aktien im außerbörslichen Aktienhandel bei Belieferung entsprechend der Börsenusancen sei bislang höchstrichterlich nicht entschieden worden, hat sie ebenfalls keinen Revisionszulassungsgrund schlüssig

begründet. Entgegen ihrer Auffassung hat sie damit insbesondere nicht schlüssig dargetan, dass die Revision zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen ist.

- 19** Dieser Zulassungsgrund konkretisiert den der grundsätzlichen Bedeutung in § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO und gebietet eine Zulassung, wenn über bisher ungeklärte abstrakte Rechtsfragen zu entscheiden ist. Es gelten insoweit die zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung höchstrichterlich entwickelten strengen Darlegungsanforderungen (BFH-Beschlüsse vom 22. März 2011 X B 165/10, BFH/NV 2011, 985; vom 10. August 2011 X B 228/10, BFH/NV 2011, 1873).
- 20** Ein diesen Vorgaben genügendes Vorbringen der Klägerin fehlt. Wiederum fehlt es an den Darlegungen zur Entscheidungserheblichkeit der aufgeworfenen Rechtsfrage. Die Klägerin geht in ihrer Begründung selbst davon aus, dass die von ihr gestellte Rechtsfrage höchstrichterlich noch nicht geklärt und in der Literatur umstritten ist. Gleichwohl setzt sie sich nicht substantiiert und schlüssig damit auseinander, warum die Rechtsfrage für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Auskunftsersuchen und des Schreibens an das BZSt entscheidungserheblich sein soll, obwohl nach der Rechtsprechung des BFH Sachverhalte grundsätzlich auch dann ausermittelt werden können, wenn ihre abschließende materiell-rechtliche Würdigung noch offen ist.
- 21** 4. Die Klägerin hat auch nicht in der gebotenen Weise dazu ausgeführt, dass die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen Vorliegens eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers zuzulassen sei.
- 22** Ein solcher liegt nur vor, wenn die Entscheidung des FG objektiv willkürlich erscheint oder auf sachfremden Erwägungen beruht und unter keinem denkbaren Gesichtspunkt rechtlich vertretbar --d.h. greifbar gesetzwidrig-- ist (BFH-Beschlüsse vom 13. Oktober 2003 IV B 85/02, BFHE 203, 404, BStBl II 2004, 25; vom 9. Februar 2011 X B 67/10, BFH/NV 2011, 826; vom 8. Dezember 2011 X B 70/11, BFH/NV 2012, 376). Diese Voraussetzung kann beispielsweise vorliegen, wenn das FG eine offensichtlich einschlägige entscheidungserhebliche Vorschrift übersehen hat oder wenn das Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt oder auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Unterhalb dieser Grenze liegende Rechtsfehler reichen nicht aus, um eine greifbare Gesetzwidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung anzunehmen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 7. Juli 2005 IX B 13/05, BFH/NV 2005, 2031; vom 14. Juni 2011 V B 24/10, BFH/NV 2011, 1532).
- 23** Mit dem Vortrag, das FG habe festgestellt, die Aktiengeschäfte seien sachenrechtlich abgewickelt worden und sei gleichwohl zu einem Scheingeschäft gekommen, hat die Klägerin nicht in der gebotenen Weise einen qualifizierten Rechtsanwendungsfehler dargelegt. Hiermit hat sie lediglich vorgetragen, das FG habe den Sachverhalt unzutreffend gewürdigt, was allein für die Darlegung eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers nicht ausreichend ist (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 45). Darüber hinaus hat die Klägerin nicht schlüssig erläutert, weshalb das Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehren soll, obwohl das mögliche Vorliegen von Scheingeschäften vom FG nur als einer der Gründe genannt wurde, weshalb der Sachverhalt weiter aufzuklären sei.
- 24** 5. Soweit die Klägerin meint, in einem Revisionsverfahren sei die Rechtsfrage zu klären, ob ein Gestaltungsmissbrauch vorliegen könne, wenn Absprachen zwischen den Vertragspartnern über die Ausgestaltung des Geschäfts als Leerverkauf im Aktienhandel um den Dividendenstichtag bestünden, der absehbar zu einer Belieferung des Käufers mit Aktien ohne Dividendenberechtigung trotz vorheriger Vereinbarung des Erwerbs mit Dividendenberechtigung führe, hat die Klägerin einen Revisionszulassungsgrund nicht in der gebotenen Weise begründet.
- 25** Weder hat sie hiermit die Notwendigkeit einer Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) noch das Erfordernis einer grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache in der gebotenen Weise dargelegt (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).
- 26** Es fehlt bereits an der ordnungsgemäßen Konkretisierung einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage. Die Konkretisierung 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 (Beschluss des Bundesarbeitsgerichts vom 23. Januar 2007 9 AZN 792/06, BAGE 121, 52; Lange in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 116 FGO Rz 171). Hiervon ausgehend ist die von der Klägerin gestellte Rechtsfrage zu pauschal, da sie auf eine gutachterliche Stellungnahme hinausläuft, die nicht nur mit "Ja" oder "Nein" beantwortet werden kann, sondern eine weitere Ausdifferenzierung erfordert. So wie

die Rechtsfrage gestellt ist, soll der Senat veranlasst werden, die verschiedenen denkbaren Absprachen rechtlich auf einen Gestaltungsmissbrauch hin zu untersuchen. Das Feld möglicher Absprachen hat die Klägerin in ihrer weiteren Begründung nicht weiter eingegrenzt. Sie hat im Gegenteil noch einmal ausdrücklich klargestellt, dass "irgendwelche Absprachen" nach ihrer Auffassung keine Bedeutung für die Erstattung von Kapitalertragsteuer haben könnten.

- 27** Darüber hinaus hat die Klägerin wiederum den Bezug der materiellen Rechtsfrage zu dem streitentscheidenden Merkmal der steuerlichen Erheblichkeit nicht in der gebotenen Weise dargelegt. Ist die Beurteilung einer materiellen Rechtsfrage klärungsbedürftig und damit durch die Rechtsprechung noch nicht hinreichend geklärt, kann grundsätzlich nicht davon ausgegangen werden, dass die Finanzverwaltung einen Sachverhalt ausermitteln will, bei dem es klar und eindeutig an jeglichem Anhaltspunkt für eine steuerliche Erheblichkeit fehlt. In der Begründung der Klägerin fehlen Ausführungen, warum dies im vorliegenden Fall ausnahmsweise anders zu beurteilen sein sollte.
- 28** 6. Die Klägerin hat schließlich auch das Vorliegen eines nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zur Zulassung der Revision führenden Verfahrensmangels nicht hinreichend substantiiert dargelegt.
- 29** a) Mit ihrer Begründung hat sie einen Verfahrensverstöß gemäß § 119 Nr. 2 FGO nicht in der gebotenen Weise geltend gemacht.
- 30** Ein Verfahrensverstöß nach § 119 Nr. 2 FGO liegt vor, wenn bei der Entscheidung ein Richter mitgewirkt hat, der von der Ausübung des Richteramts kraft Gesetzes ausgeschlossen oder wegen Besorgnis der Befangenheit mit Erfolg abgelehnt war, was die Klägerin hingegen nicht vorgetragen hat und auch ersichtlich nicht der Fall ist.
- 31** Es genügt demgegenüber nicht, wenn ein Beteiligter erstmals mit der Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision die Befangenheit der Mitglieder des erkennenden Senats des FG geltend macht (BFH-Beschlüsse vom 18. Mai 2005 X B 107/04, BFH/NV 2005, 1617; vom 8. Oktober 2008 II B 42/08, BFH/NV 2009, 46). Eine --wie im Streitfall-- erst nach Erlass des angefochtenen Urteils geltend gemachte Richterablehnung kommt als Revisionsgrund i.S. des § 119 Nr. 2 FGO selbst dann nicht in Betracht, wenn dem Betroffenen der Ablehnungsgrund erst nachträglich bekannt geworden ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 17. Mai 1995 X R 55/94, BFHE 177, 344, BStBl II 1995, 604; vom 30. Mai 2008 IX B 216/07, BFH/NV 2008, 1510; BFH-Urteil vom 23. Mai 2000 VIII R 20/99, BFH/NV 2000, 1359).
- 32** Dass einer der seltenen Ausnahmefälle vorliegt, in denen hiervon zur Vermeidung unbilliger Ergebnisse eine Ausnahme zu machen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 15. Dezember 1987 VIII R 132/86, BFH/NV 1988, 506), hat die Klägerin nicht substantiiert vorgetragen. Insbesondere hat sie nicht in der gebotenen Weise dargelegt, dass es ihr selbst unter Beachtung der gebotenen Sorgfalt nicht möglich gewesen wäre, einen Ablehnungsantrag vor Abschluss des Verfahrens vor dem FG einzureichen (dies als Ausnahmefall offenlassend BFH-Beschlüsse vom 17. Dezember 1996 IX R 1/95, BFH/NV 1997, 582; vom 6. Juni 2001 X B 169/00, BFH/NV 2001, 1143). Der darauf abzielende Vortrag, die Berufsrichter hätten durch ihre Äußerungen und ihr Verhalten den Anschein einer Unparteilichkeit und Unvoreingenommenheit erzeugt und damit eine vermeintliche Bereitschaft zur unparteiischen Befassung mit dem Klägervorbringen erkennen lassen, die nicht vorhanden gewesen sei, ist hierfür zu pauschal und erschöpft sich in (verunglimpfenden) Mutmaßungen. Im Kern wendet sich die Klägerin allein dagegen, dass das FG eine von ihrer eigenen abweichende Rechtsauffassung vertreten hat, was für eine Darlegung der Befangenheit allein nicht ausreichend sein kann.
- 33** b) Die Klägerin hat schließlich nicht schlüssig dargelegt, dass die Vorentscheidung an einem als Verfahrensfehler zu wertenden Begründungsmangel leide. Einen Begründungsmangel hat sie nicht allein damit schlüssig und substantiiert begründet, dass das FG die steuerliche Erheblichkeit der zu ermittelnden Tatsachen nur knapp damit begründet habe, dass das FA den zeitnahen An- und Verkauf der Aktien auf einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) bzw. ein Scheingeschäft (§ 41 Abs. 2 AO) habe überprüfen dürfen, ohne zugleich zu erläutern, inwieweit die Auskunftersuchen diesem Zweck gedient hätten und in welchen Sachverhaltskonstellationen ein Gestaltungsmissbrauch bzw. ein Scheingeschäft tatsächlich vorliege.
- 34** Nach dem Sinn des sich aus § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO ergebenden Begründungszwangs sollen die Prozessbeteiligten darüber Kenntnis erhalten, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Überlegungen das Urteil beruht. Diesem Zweck genügt eine Begründung nur dann nicht und stellt deshalb einen Verfahrensmangel i.S. des § 119 Nr. 6 FGO dar, wenn den betroffenen Beteiligten die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen, weil die Begründung des Urteilsspruchs überhaupt oder im Hinblick auf

einen --selbständigen-- prozessualen Anspruch oder ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel fehlt oder weil die Entscheidungsgründe nur aus inhaltsleeren Floskeln bestehen oder missverständlich und verworren sind (BFH-Beschlüsse vom 15. Dezember 2005 IX B 98/05, BFH/NV 2006, 768; vom 17. August 2011 X S 10/11 (PKH), BFH/NV 2012, 50). Eine bloß zu kurze, lücken- oder fehlerhafte Begründung stellt hingegen keinen Verfahrensmangel dar (BFH-Beschlüsse vom 5. Dezember 2007 VIII B 79/07, BFH/NV 2008, 732; vom 22. Juli 2008 II B 47/07, BFH/NV 2008, 1846).

- 35** Dass diese Voraussetzungen für einen Verfahrensmangel i.S. des § 119 Nr. 6 FGO im Streitfall vorliegen, hat die Klägerin mit ihrer Begründung nicht substantiiert dargelegt. Sie rügt allein die inhaltliche Kürze der Begründung zu zwei einzelnen Punkten, durch die sie indes ersichtlich nicht gehindert war, das Urteil auf seine Rechtmäßigkeit hin zu untersuchen. Aus der Begründung im Übrigen ergibt sich, dass die Klägerin lediglich die rechtliche Bewertung des FG nicht für zutreffend hält. Nach ihrer Auffassung hätte das FG nicht mehr von der Möglichkeit eines Scheingeschäfts bzw. eines Gestaltungsmissbrauchs ausgehen dürfen. Damit rügt sie im Kern nur eine unzutreffende Sachverhaltswürdigung des FG, die einen Verfahrensmangel i.S. des § 119 Nr. 6 FGO nicht zu begründen vermag.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de