

Beschluss vom 09. August 2024, X B 94/23

Feststellung der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von Sanierungserträgen

ECLI:DE:BFH:2024:B.090824.XB94.23.0

BFH X. Senat

EStG § 3a Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, EStG § 3 Nr 66 aF, EStG § 3 Nr 66, EStG VZ 2014

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. Mai 2023, Az: 10 K 182/20

Leitsätze

1. NV: Für die Auslegung der in § 3a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) enthaltenen Tatbestandsmerkmale ist auf die zu § 3 Nr. 66 EStG a.F. ergangenen Rechtsprechungsleitlinien zurückzugreifen (vgl. Senatsbeschluss vom 27.11.2020 - X B 63/20, BFH/NV 2021, 531, Rz 7).
2. NV: Für die erforderliche Feststellung der Sanierungseignung enthält das Gesetz keine feste Beweisregel dahingehend, dass ein bestimmtes Kriterium, aus dem die Sanierungseignung abgeleitet werden kann, unbedingt vorliegen müsste. Wesentliche Indizien für das Bestehen von Sanierungseignung sind unter anderem das Vorliegen eines nachvollziehbaren und prüfbaren Sanierungskonzepts oder ein rückblickend erfolgreicher Abschluss der Sanierung.
3. NV: Das Tatbestandsmerkmal der "Sanierungsabsicht der Gläubiger" hat im Rahmen des § 3a Abs. 2 EStG eine eigenständige Relevanz (vgl. bereits Senatsbeschluss vom 27.11.2020 - X B 63/20, BFH/NV 2021, 531, Rz 9). Damit wäre es unvereinbar, das Vorliegen dieses Tatbestandsmerkmals stets bereits dann zu vermuten, wenn ein einzelner Gläubiger im Zusammenhang mit einer Sanierung auf eine Forderung ganz oder teilweise verzichtet.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 25.05.2023 - 10 K 182/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der Gewinn aus einem im Streitjahr 2014 ausgesprochenen Forderungsverzicht eines Gläubigers die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach § 3a des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfüllt.
- 2 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) war seit 2001 sowohl einziger Komplementär als auch alleiniger Treugeber der einzigen Kommanditistin einer KG, die zahlreiche Tankstellen besaß. Weil dem Kläger steuerrechtlich sämtliche Anteile und Einkünfte der KG zuzurechnen waren, wurde eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus der KG nicht vorgenommen; diese wurden vielmehr unmittelbar im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen des Klägers ermittelt und erfasst. Die KG bezog die von ihr vertriebenen Kraftstoffe größtenteils von der zur A-Gruppe gehörenden A-AG.
- 3 Schon im Jahr 2003 hatte sich die KG in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befunden. Damals verzichteten die beiden Hauptgläubiger (die A-AG und eine Sparkasse) sowie eine Volksbank gegen Besserungsscheine auf Teile ihrer Forderungen gegen die KG.

- 4 In den Jahren 2009 und 2010 gab es erneut aufgrund einer krisenhaften Entwicklung bei der KG Gespräche zwischen der KG und der F-GmbH. Beabsichtigt war, dass sich die F-GmbH im Wege einer Kapitalerhöhung um 1 Mio. € mit anfänglich 49 % und einer Option auf den Erwerb weiterer 49 % an der KG beteiligen sollte. In diesem Zusammenhang wollte die A-AG gegen Rückzahlung eines Teilbetrags von 1 Mio. € auf den Besserungsschein verzichten. Diese Überlegungen wurden nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) nicht umgesetzt.
- 5 Im Februar 2012 verkaufte die KG 16 der zu diesem Zeitpunkt noch 19 ihr gehörenden Tankstellen an die F-GmbH; tatsächlich wurden allerdings nur 13 Tankstellen übertragen. Von den verbleibenden sechs Tankstellen wurden drei geschlossen; bei den übrigen drei Tankstellen handelte es sich um reine Automatenbetriebe ohne Verkaufspersonal.
- 6 Die Verkaufserlöse führten zum Eintritt der auflösenden Bedingungen der 2003 vereinbarten Besserungsscheine und mussten daher im Wesentlichen zur Schuldentilgung verwendet werden. Im Mai 2012 verzichtete die Sparkasse endgültig auf eine Restforderung von 150.020,65 €. Im Dezember 2012 betrieb die A-AG wegen ihrer Forderungen (seinerzeit 4.440.425,73 €, von denen wiederum 4.322.051,07 € im Jahre 2012 entstanden waren) fruchtlos die Zwangsvollstreckung gegen die KG.
- 7 Am 25.03. des Streitjahres 2014 schloss die KG mit der A-AG einen Abfindungsvergleich. Danach hatte die KG einen Abgeltungsbetrag von 50.000 € zu zahlen. Im Gegenzug stellte die A-AG ihre Zwangsvollstreckungsmaßnahmen ein, verzichtete auf alle Sicherheiten für ihre Ansprüche und verpflichtete sich, die KG und den Kläger von allen eventuellen Ansprüchen des Warenkreditversicherers freizustellen. Mit der Erfüllung des Vergleichs sollten alle wechselseitigen Ansprüche zwischen den Beteiligten (einschließlich des Klägers persönlich) erledigt sein. Aus dem Forderungsverzicht der A-AG resultierte bei der KG im Jahr 2014 ein Buchgewinn von 3.693.617,05 €.
- 8 Die A-AG teilte dem Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) auf dessen Anfrage am 12.07.2019 unter anderem mit, die A-Gruppe sei eine Gemeinschaft, deren Mitglieder in den Grenzen des Zumutbaren zur gegenseitigen Solidarität verpflichtet seien. Die Zustimmung zum Abfindungsvergleich sei einerseits erfolgt, um einen Teil der Forderungen zu sichern, andererseits, um die bestehende Geschäftsbeziehung --soweit es möglich sei-- zu retten. Der im Jahr 2014 geschlossene Abfindungsvergleich habe sich nicht mehr auf das im Jahr 2010 diskutierte, aber letztlich nicht durchführbare Sanierungskonzept bezogen. Ein weitergehendes Sanierungskonzept sei nicht aufgestellt worden. Die A-AG als größte Gläubigerin habe unter Beachtung der Solidarität das Ziel gehabt, ihre Forderungen zu reduzieren. Ihr Warenkreditversicherer habe auf Risikobegrenzung gedrängt und Ende 2012 eine Vertragsverlängerung abgelehnt, so dass der Versicherungsschutz für das Forderungsengagement gefährdet gewesen wäre. Die A-AG habe deshalb den Forderungsstand reduzieren müssen. Vor diesem Hintergrund sei im Dezember 2012 die Zwangsvollstreckung eingeleitet worden. Damit sei der Versicherungsfall beim Warenkreditversicherer eingetreten.
- 9 Im Jahr 2019 veräußerte die KG zwei weitere Tankstellen; im Jahr 2020 meldete sie ihr Gewerbe ab.
- 10 Das FA behandelte den Buchgewinn aus dem Forderungsverzicht im Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheid 2014 als steuerpflichtig. Der Kläger beehrte hingegen die Anwendung des § 3a EStG und des § 7b des Gewerbesteuergesetzes und beantragte die rückwirkende Anwendung dieser Regelungen (§ 52 Abs. 4a Satz 3 EStG).
- 11 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das FG führte aus, es fehle sowohl an der von § 3a Abs. 2 EStG vorausgesetzten Sanierungseignung des Schuldenerlasses als auch an der Sanierungsabsicht der A-AG.
- 12 Die Sanierungseignung sei nach der --zur Rechtslage vor Einfügung des § 3a EStG ergangenen-- höchstrichterlichen Rechtsprechung gegeben, wenn der Schuldenerlass allein oder zusammen mit weiteren Maßnahmen geeignet sei, das Überleben des Betriebs zu sichern. Im Fall der Aufgabe des Betriebs genüge es, wenn der Unternehmer nicht von weiterbestehenden Schulden beeinträchtigt sei. Vorliegend stehe der Annahme der Sanierungseignung aber schon das Fehlen eines prüfbar und nachvollziehbaren Sanierungskonzepts entgegen. Es sei nicht feststellbar, ob 2014 überhaupt ein Sanierungskonzept vorgelegen habe oder welchen Inhalt es gehabt haben könnte. Der Kläger selbst habe angegeben, es habe weder ein schriftliches Sanierungskonzept noch einen Sanierungsplan mit konkretem Zahlenmaterial gegeben. Die A-AG habe ausdrücklich erklärt, dass nach dem Jahr 2010 kein weitergehendes Sanierungskonzept mehr aufgestellt worden sei. Der Forderungsverzicht des Jahres 2014 habe auch nicht das im Jahr 2010 aufgestellte Sanierungskonzept verwirklicht. Damals sei geplant gewesen, dass der Kläger nur noch 2 % an der KG halte; tatsächlich sei er aber mit 100 % beteiligt geblieben. Zudem hätte der KG neues Eigenkapital von 1 Mio. € zufließen sollen, was nicht geschehen sei. Darüber hinaus gebe es keine Anhaltspunkte, dass das vom Kläger für das Jahr 2014 behauptete Sanierungskonzept zu einer signifikanten Verbesserung der Lage

der KG geführt hätte. Auch in den Jahren 2015 bis 2017 habe die KG hohe Verluste erzielt, die sogar noch höher als in den meisten Vorjahren ausgefallen seien. Danach sei das Sanierungskonzept entgegen dem Vorbringen des Klägers auch nicht ausschließlich an den Steuerforderungen auf den Buchgewinn gescheitert. Insbesondere lasse sich nicht feststellen, dass durch die Freigabe der Sicherheiten eine stabile Bankenfinanzierung möglich gewesen wäre.

- 13** Darüber hinaus könne auch keine Sanierungsabsicht der A-AG festgestellt werden. Es könne dahinstehen, ob bei einem gemeinsamen Erlass durch mehrere Gläubiger die Sanierungsabsicht in der Regel zu unterstellen sei. An der Sanierungsabsicht fehle es jedenfalls, wenn es dem Gläubiger primär darum gehe, das bestmögliche Ergebnis für sich selbst zu erzielen und er kein Interesse am weiteren Schicksal des Schuldners habe. Vorliegend handele es sich nicht um einen gemeinsamen Erlass mehrerer Gläubiger, da zwischen dem Forderungsverzicht der Sparkasse (2012) und dem Verzicht der A-AG (2014) kein Zusammenhang bestehe. Dies gelte schon deshalb, weil der größte Teil der vom Abfindungsvergleich umfassten, aus Warenlieferungen stammenden Forderungen der A-AG erst nach 2012 entstanden sei. Nach der Erklärung der A-AG sei der Forderungsverzicht ausgesprochen worden, weil die KG nicht mehr über nennenswerte werthaltige Vermögensgegenstände verfügt habe und die A-AG keine Aussicht auf einen Ausgleich der Forderungen mehr gesehen habe. Ab 2014 habe es zudem nur noch geringe und indirekte Geschäftsbeziehungen zwischen der A-AG und der KG gegeben. Wäre es der A-AG um den Fortbestand der Geschäftsbeziehung gegangen, hätte dazu ein derart hoher Forderungsverzicht außer Verhältnis gestanden. Bei einer Gesamtwürdigung sei daher davon auszugehen, dass die A-AG einen Schlussstrich habe ziehen wollen, bei dem es ihr nicht auf eine Sanierung der KG, sondern auf die Verlängerung des Warenkreditversicherungsvertrags angekommen sei.
- 14** Die beantragte Erhebung von Beweisen hat das FG abgelehnt.
- 15** Der Kläger begehrt die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache, zur Fortbildung des Rechts und wegen Verfahrensmängeln.
- 16** Das FA hält die Beschwerde für unbegründet.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Beschwerde ist --bei Zweifeln daran, ob die gesetzlichen Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) überhaupt erfüllt sind-- jedenfalls unbegründet.
- 18** 1. Dies gilt zunächst insoweit, als der Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) begehrt.
- 19** a) Die Darlegung dieses Zulassungsgrundes erfordert, dass eine bestimmte, für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herausgestellt wird. Des Weiteren muss die Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen darlegen, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu muss ausgeführt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchem Grunde die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (vgl. zum Ganzen Senatsbeschluss vom 24.06.2014 - X B 216/13, BFH/NV 2014, 1888, Rz 12, m.w.N.).
- 20** b) Der Kläger formuliert (sinngemäß) die Rechtsfrage, ob die zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 3a EStG ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung zu den Voraussetzungen für einen Sanierungserlass auf die in § 3a Abs. 2 EStG genannten Tatbestandsmerkmale übertragen werden kann. Er setzt sich allerdings nicht mit der zu dieser Frage bereits vorhandenen Rechtsprechung und Literatur auseinander, insbesondere mit dem in der Beschwerdeerwidernung des FA zutreffend genannten Senatsbeschluss vom 27.11.2020 - X B 63/20 (BFH/NV 2021, 531, Rz 7, m.w.N.) sowie mit den ebenfalls vom FA angeführten Literaturzitierten. Damit ist eine Klärungsbedürftigkeit der Rechtsfrage nicht dargelegt. Der Senat hat sie in dem vorstehend zitierten Beschluss ohnehin bereits verneint, da die materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerfreiheit in § 3a Abs. 2 EStG und die Erlassvoraussetzungen des Sanierungserlasses des Bundesministeriums der Finanzen vom 27.03.2003 (BStBl I 2003, 240) identisch sind.

- 21 c) Darüber hinaus formuliert der Kläger die Rechtsfragen, ob die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen die Existenz eines schriftlichen Sanierungskonzepts zum Zeitpunkt des Schuldenerlasses sowie den Abschluss des Sanierungsprozesses innerhalb einer bestimmten maximalen Zeitdauer voraussetzt, ob Änderungen eines Sanierungsprogramms nur zwischen den jeweiligen Teilnehmern des Sanierungsprozesses abgestimmt werden müssen und ob solche Abstimmungen mündlich geschehen können.
- 22 aa) Auch insoweit fehlt es aber an einer Auseinandersetzung mit den hierzu in Rechtsprechung --auch der Rechtsprechung zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 3a EStG-- und Literatur vertretenen Auffassungen. § 3a Abs. 2 EStG ist zwar im Vergleich zu dem --auf der höchstrichterlichen Rechtsprechung beruhenden-- früheren Sanierungserlass der Finanzverwaltung insoweit etwas anders formuliert, als die Norm verlangt, dass der Steuerpflichtige die materiell-rechtlichen Voraussetzungen "nachweist", ohne noch das Sanierungskonzept zu erwähnen. Gleichwohl wäre auch eine Auseinandersetzung mit der vor Einfügung des § 3a EStG zum Nachweis der Erlassvoraussetzungen, namentlich der Sanierungseignung, ergangenen umfangreichen höchstrichterlichen Rechtsprechung erforderlich gewesen einschließlich der Frage, ob diese auf das --gleichlautende-- nunmehrige gesetzliche Tatbestandsmerkmal übertragen werden kann. Letztlich greift der Kläger in diesem Teil der Beschwerdebegründung im Wesentlichen die materiell-rechtliche Rechtsauffassung und Würdigung des FG einzelfallbezogen an, legt aber keine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache dar.
- 23 bb) Lediglich ergänzend weist der Senat darauf hin, dass ein schriftliches Sanierungskonzept schon deshalb keine notwendige Voraussetzung für die Anwendung des § 3a EStG sein kann, weil diese Norm eine solche feste Beweisregel nicht kennt. Auch das FG-Urteil lässt sich nicht dahingehend verstehen, dass es die Steuerfreiheit vom Vorliegen eines schriftlichen Sanierungskonzepts abhängig machen wollte. Vielmehr hat das FG im Rahmen seiner Tatsachen- und Beweiswürdigung zum gesetzlichen Tatbestandsmerkmal der Sanierungseignung in einem ersten Schritt geprüft, ob dem im Jahr 2014 ausgesprochenen Forderungsverzicht der A-AG ein --nicht notwendig schriftliches, aber nachvollziehbares und prüfbares-- Sanierungskonzept zugrunde gelegen hat. Dabei wäre die Existenz eines solchen Konzepts --so versteht der Senat auch das FG-Urteil-- zugunsten des Klägers als wesentliches Indiz für das Vorliegen einer Sanierungseignung zu werten gewesen. Nachdem das FG sich indes nicht von der Existenz eines Sanierungskonzepts hat überzeugen können --was für sich alleine noch nicht zur Verneinung der Sanierungseignung ausreicht--, hat es im Anschluss in einem zweiten Schritt geprüft, ob eventuell rückblickend aus einer erfolgreichen Sanierung darauf geschlossen werden kann, dass die Sanierungseignung bereits zum Zeitpunkt des Forderungsverzichts gegeben war. Auch ein solcher tatsächlicher Sanierungserfolg wäre zugunsten des Klägers als wesentliches Indiz für das Vorliegen einer Sanierungseignung zu werten gewesen; umgekehrt ist das rückblickend festgestellte Fehlen eines Sanierungserfolgs aber kein zwingendes Indiz gegen die Annahme, dass im Zeitpunkt des Forderungsverzichts eine Sanierungseignung gegeben war. Da aus beiden vom FG herangezogenen Hauptindizien keine Sanierungseignung abzuleiten war und auch keine sonstigen Indizien für eine Sanierungseignung erkennbar waren, hat das FG zu Recht --entsprechend der ausdrücklichen gesetzlichen Zuweisung der Feststellungslast an den Steuerpflichtigen (§ 3a Abs. 2 EStG), die aber auch aus den allgemeinen Regeln über die Feststellungslast folgen würde-- die Sanierungseignung als nicht nachgewiesen angesehen.
- 24 2. Die Revision ist auch nicht zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen.
- 25 a) Die Voraussetzungen dieses Zulassungsgrundes sind erfüllt, wenn der Streitfall Veranlassung gibt, Leitsätze zur Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen, Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen oder wenn gegen eine bestehende höchstrichterliche Rechtsprechung Argumente vorgetragen werden, die der Bundesfinanzhof (BFH) noch nicht erwogen hat. Für diesen Zulassungsgrund gilt ebenso wie für den der grundsätzlichen Bedeutung, dass die Rechtsfortbildung über den Einzelfall hinaus im allgemeinen Interesse liegen und eine klärungsbedürftige und klärbare Rechtsfrage betreffen muss (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. zum Ganzen BFH-Beschluss vom 02.04.2014 - XI B 16/14, BFH/NV 2014, 1098, Rz 14, m.w.N.).
- 26 b) Diesen Anforderungen wird die Beschwerdebegründung nicht gerecht. Die einzige in diesem Abschnitt formulierte abstrakte Rechtsfrage geht dahin, ob die Sanierungsabsicht stets zu vermuten ist, wenn ein Gläubiger auf eine Forderung im Zusammenhang mit der Sanierung eines Unternehmens ganz oder teilweise verzichtet. Auch insoweit fehlt es aber an jeglicher Auseinandersetzung mit der hierzu vorhandenen Rechtsprechung und Literatur. Letztlich stellt der Kläger in diesem Teil seiner Beschwerdebegründung ebenfalls nur seine eigene --von der des FG abweichende-- Rechtsauffassung dar, was für die Darlegung der Notwendigkeit einer Revisionszulassung zur Fortbildung des Rechts aber nicht ausreicht. Im Übrigen ist die Rechtsauffassung des Klägers offenkundig unzutreffend, denn mit der Vermutung, die er aufstellen möchte, wäre Sanierungsabsicht stets gegeben, wenn ein

Forderungsverzicht vorliegt. Damit liefe das Tatbestandsmerkmal "Sanierungsabsicht" leer. Eine solche Interpretation hat bereits der Senatsbeschluss vom 27.11.2020 - X B 63/20 (BFH/NV 2021, 531, Rz 9) abgelehnt. Daran hält der Senat fest.

- 27** 3. Auch in Bezug auf die geltend gemachten Verfahrensmängel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) sind überwiegend bereits die Darlegungsanforderungen nicht erfüllt; jedenfalls liegen die bezeichneten Verfahrensmängel nicht vor.
- 28** a) Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten ist nicht hinreichend dargelegt.
- 29** Zum Gesamtergebnis des Verfahrens im Sinne des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO gehört auch die Auswertung des Inhalts der dem Gericht vorliegenden Akten. Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten und damit eine Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO ist gegeben, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder wenn es eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen hat und die angefochtene Entscheidung darauf beruht (Senatsbeschluss vom 08.05.2017 - X B 78/16, BFH/NV 2017, 1061, Rz 34, m.w.N.). Hingegen wird kein Verfahrensmangel, sondern ein --grundsätzlich nicht zur Revisionszulassung führender-- materiell-rechtlicher Fehler geltend gemacht, wenn der Beteiligte rügt, das FG habe eine unzutreffende Sachverhalts- oder Beweiswürdigung vorgenommen oder bestimmte Vorgänge in rechtlicher Hinsicht abweichend gewürdigt (BFH-Urteil vom 30.08.2017 - II R 48/15, BFHE 259, 127, BStBl II 2018, 24, Rz 30, zu einer Revisionsrüge; BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI B 13/22, BFH/NV 2024, 401, Rz 20).
- 30** Vorliegend begehrt der Kläger im Gewand einer Verfahrensrüge ausschließlich eine von der Entscheidung des FG abweichende materiell-rechtliche Würdigung der Tatsachen. Er rügt nicht, das FG habe das Schreiben der Sparkasse vom 23.05.2012 nicht berücksichtigt, sondern es habe dessen Inhalt falsch verstanden. Damit wird indes kein Verfahrensmangel dargelegt.
- 31** b) Auch eine Verletzung der aus § 76 Abs. 2 FGO folgenden richterlichen Hinweispflicht ist nicht hinreichend dargelegt.
- 32** Zwar kann die Hinweispflicht verletzt sein, wenn ein FG die Klage mit der Begründung abweist, der Kläger habe sein Vorbringen nicht hinreichend substantiiert, ohne ihn zuvor auf die Notwendigkeit weiterer Substantiierung hingewiesen zu haben (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 12.06.2013 - X B 191/12, BFH/NV 2013, 1622, Rz 16). Vorliegend hat das FA in der Beschwerdeerwiderung aber zutreffend angeführt, dass dem Kläger die Auffassung der Vorinstanz, sein Vorbringen sei unsubstantiiert, spätestens seit dem im Verfahren der Aussetzung der Vollziehung ergangenen Beschluss vom 03.03.2021 - 10 V 183/20, der mit dem späteren Urteil weitgehend übereinstimmt, bekannt war. Der Kläger hätte zur Erhebung einer schlüssigen Verfahrensrüge daher zumindest vortragen müssen, weshalb er trotz des vorangegangenen finanzgerichtlichen Beschlusses nicht damit habe rechnen können, dass das FG sein Vorbringen weiterhin als unsubstantiiert ansieht.
- 33** c) Wird ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) mit der Begründung gerügt, das FG hätte auch ohne entsprechenden Beweisantritt von Amts wegen den Sachverhalt weiter aufklären müssen, so sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH Ausführungen dazu erforderlich, welche Beweise das FG von Amts wegen hätte erheben beziehungsweise welche Tatsachen es hätte aufklären müssen, aus welchen Gründen sich ihm die Notwendigkeit einer Beweiserhebung auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer Beweisaufnahme voraussichtlich ergeben hätten und inwiefern die Beweiserhebung auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (Senatsbeschluss vom 18.05.2011 - X B 124/10, BFH/NV 2011, 1838, Rz 36 und BFH-Urteil vom 30.08.2017 - II R 48/15, BFHE 259, 127, BStBl II 2018, 24, Rz 29). Daran fehlt es hier.
- 34** aa) Im Zusammenhang mit dem --vom Kläger in der Beschwerdebegründung so bezeichneten-- "Schuldenerlassvertrag vom 20.03.2014" (vom FG als "Abfindungsvergleich vom 25.03.2014" bezeichnet) und der darin enthaltenen Freistellung von eventuellen Ansprüchen der Warenkreditversicherung rügt der Kläger im Kern nicht etwa, die Vorinstanz hätte diesen Vertrag --der dem FG vorlag und von ihm bei der Urteilsfindung ersichtlich berücksichtigt worden ist-- nicht ermittelt oder verwertet. Vielmehr begehrt der Kläger auch hier lediglich eine andere Würdigung des Inhalts dieses Vertrags, was aber nicht im Wege einer Sachaufklärungsrüge geltend gemacht werden kann.
- 35** bb) Auch in Bezug auf den Lizenzvertrag vom 18.09.2012 führt die Beschwerde selbst aus, dass dieser Vertrag vom FG ausdrücklich erwähnt wird. Damit scheidet eine Sachaufklärungsrüge in Bezug auf diesen Vertrag aus. Insoweit

rügt der Kläger nur, das FG hätte dem Vertrag eine bestimmte Indizwirkung beimessen müssen, begehrt also wiederum eine andere als die vom FG vorgenommene Beweiswürdigung. Dasselbe gilt für die Ausführungen des Klägers zu der Prognoseberechnung des steuerlichen Beraters über die bei einer Expansion zu erwartenden Ergebnisse.

- 36** cc) Mit seiner Schlussfolgerung, das Gericht habe die Änderungen in der Struktur der Veräußerung des Tankstellengeschäfts erkennbar nicht verstanden, äußert der Kläger ebenfalls lediglich Kritik an der Tatsachenwürdigung des FG. Eine Sachaufklärungsrüge liegt darin nicht, zumal der Kläger in diesem Abschnitt nicht anführt, welchen Beweis das FG nicht erheben haben soll.
- 37** dd) Auch soweit der Kläger rügt, das FG hätte den Verlust von Korrespondenz und E-Mails der KG näher aufklären müssen, hat er die notwendige Angabe unterlassen, welche Beweise die Vorinstanz hierzu hätte erheben müssen.
- 38** d) Im Zusammenhang mit dem Verlust von Korrespondenz und E-Mails der KG ist dem FG auch der gerügte Gehörsverstoß nicht unterlaufen.
- 39** Der Kläger führt insoweit aus, das FG habe diesen --sich aus den Steuerakten ergebenden-- Umstand verwertet, ohne die Beteiligten zuvor darauf hinzuweisen. Indes ergibt er sich deshalb aus den Steuerakten, weil die steuerlichen Berater des Klägers dies dem FA im Rahmen eines Gesprächs am 28.05.2019 mitgeteilt haben. Es muss deshalb dem Kläger auch ohne Einsichtnahme in seine Steuerakten bekannt gewesen sein, dass die Korrespondenz und die E-Mails der KG nicht mehr vorhanden waren. Soweit der Kläger nun vorträgt, im Falle eines rechtzeitigen Hinweises des FG hätte er zu seinem fehlenden Verschulden am Nichtvorhandensein dieser Unterlagen ausgeführt, fehlt es an einer Darstellung, inwieweit dies zu einer anderen Entscheidung hätte führen können. Für das FG kam es auf die Frage eines Verschuldens ersichtlich nicht an. Das ist im Übrigen auch zutreffend, denn schon nach dem klaren Wortlaut des § 3a Abs. 2 EStG ist der Steuerpflichtige für das Vorliegen der Voraussetzungen dieses Tatbestands nachweislich. Aus welchen Gründen der Steuerpflichtige einen solchen Nachweis nicht führen kann und ob ihn an der fehlenden Nachweismöglichkeit ein Verschulden trifft, ist danach unerheblich und war auch für das FG unerheblich.
- 40** e) Auch die Rüge einer Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch Nichterhebung bestimmter vom Kläger beantragter Beweise bleibt ohne Erfolg.

41

aa) Die formgerechte Rüge eines solchen Verfahrensmangels setzt die folgenden Darlegungen in der Beschwerdebegründung voraus (vgl. für eine entsprechende Revisionsrüge grundlegend BFH-Urteil vom 31.07.1990 - I R 173/83, BFHE 162, 236, BStBl II 1991, 66, unter II.A.1.; zu einer Rüge im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde Senatsbeschluss vom 27.08.2019 - X B 160/18, X B 3-10/19, BFH/NV 2020, 5, Rz 20):

- die ermittlungsbedürftigen Tatsachen (Beweisthemen),
- die angebotenen Beweismittel,
- die genauen Fundstellen (Schriftsatz oder Terminprotokoll), in denen die Beweismittel benannt worden sind, die das FG nicht erhoben hat,
- das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme,
- inwieweit das Urteil des FG aufgrund dessen sachlich-rechtlicher Auffassung auf der unterbliebenen Beweisaufnahme beruhen kann
- und dass --sofern die Voraussetzungen des § 295 der Zivilprozessordnung gegeben sind-- bei nächster sich bietender Gelegenheit die Nichterhebung der Beweise gerügt worden ist oder die Absicht des FG, die angebotenen Beweise nicht zu erheben, nicht so rechtzeitig erkennbar war, um dies noch vor dem FG rügen zu können.

- 42** bb) Diese Voraussetzungen sind zunächst in Bezug auf die Rüge, die Vorinstanz sei dem in der mündlichen Verhandlung vor dem FG schriftlich gestellten Antrag auf Vernehmung der Herren B und K von der A-AG nicht

nachgekommen, nicht erfüllt.

- 43** Es fehlt jedenfalls an der erforderlichen Angabe der ermittlungsbedürftigen Tatsachen in der Beschwerdebegründung. Der Kläger führt insoweit aus, die beiden Zeugen seien "in hohem Maße geeignet, dem Gericht authentisch bei der Entwicklung der eigenen Meinungsbildung und Überzeugung zu den Sachverhalten zu helfen, die in diesen Beweisanträgen des Klägers aufgeführt sind". Darüber hinaus sei der Zeuge B geeignet, "um die dem Unternehmen seit 2012 gewährten Hilfen ebenso zu erläutern wie die Bedingungen, Erwartungen, Absprachen und Motive, die rund um den Schuldenerlass vom 20.03.2014 für die [A-AG] entscheidend gewesen sind". Mit diesen Ausführungen werden keine konkreten ermittlungsbedürftigen Tatsachen dargelegt. Der Kläger hätte vielmehr angeben müssen, zu welchen konkreten gewährten Hilfen, Bedingungen, Erwartungen, Absprachen und Motiven der A-AG er die Zeugen benannt haben will.
- 44** Mit der von ihm erhobenen Rüge legt der Kläger lediglich dar, dass das FG einem Antrag auf Erhebung eines Ausforschungsbeweises nicht nachgekommen ist. Darunter sind Beweisermittlungsanträge zu verstehen, die so unbestimmt sind, dass erst die Beweiserhebung selbst die entscheidungserheblichen Tatsachen und Behauptungen aufdecken kann, zu denen dann in einem weiteren Schritt der eigentliche Beweis zu erheben ist. Solchen Anträgen muss ein Tatsachengericht aber nicht nachkommen (vgl. zum Ganzen Senatsbeschluss vom 22.08.2012 - X B 155/11, BFH/NV 2012, 2015, Rz 37, m.w.N.).
- 45** Letztlich rügt der Kläger auch hier in erster Linie eine aus seiner Sicht fehlerhafte Beweiswürdigung des FG, nicht aber eine mangelnde Sachaufklärung.
- 46** cc) In Bezug auf die Rüge, das FG sei dem Beweisantrag auf Vernehmung der Rechtsanwälte N und M als Zeugen nicht gefolgt, teilt der Kläger schon nicht mit, wann dieser Beweisantrag gestellt worden sein soll (Schriftsatz oder Terminprotokoll). In dem Schriftsatz, den der Kläger während der mündlichen Verhandlung vor dem FG überreicht hat, findet sich ein Antrag auf Vernehmung der genannten Rechtsanwälte jedenfalls nicht.
- 47** Hinzu kommt, dass auch in dieser Sachaufklärungsrüge keine konkreten ermittlungsbedürftigen Tatsachen angegeben werden. Die Formulierung, die als Zeugen benannten Personen hätten "Sachkenntnis über die Details der Sanierung", reicht hierfür nicht aus.
- 48** dd) Gleiches gilt in Bezug auf den Beweisantrag auf Vernehmung der im "Schriftsatz des Klägers vom 15.2.2021 benannten Zeugen". Die vorinstanzliche Akte enthält schon keinen Schriftsatz vom 15.02.2021. Zudem werden in der Verfahrensrüge weder die Zeugen noch die ermittlungsbedürftigen Tatsachen bezeichnet. Bei der Angabe "zu den Inhalten der Sanierungspläne per 20.3.2014" handelt es sich nicht um eine hinreichend konkrete Tatsache.
- 49** ee) Auch hinsichtlich eines Sachverständigenbeweises ist eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht nicht dargelegt.
- 50** Soweit der Kläger sich auf ein Beweisangebot im Schriftsatz vom 15.02.2021 bezieht, enthält die Akte --wie bereits ausgeführt-- einen solchen Schriftsatz nicht.
- 51** Allerdings hat der Kläger in seinem in der mündlichen Verhandlung vor dem FG überreichten Schriftsatz einen Antrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens gestellt. Danach sollte der Sachverständige begutachten, ob "das fortgeschriebene Sanierungskonzept der KG in der im Februar 2014 gültigen Fassung, bestehend aus der Erweiterung des Kraftstoffumsatzes über zusätzliche Automaten-Tankstellen und der kontinuierlichen Verbesserung der Heizöl-, Schmierstoff- und Logistikgeschäfte ... realitätsnah in der Planungsrechnung des Steuerberaters ... abgebildet" ist. Das FG hat indes ein in diesem Beweisantrag vorausgesetztes "fortgeschriebenes Sanierungskonzept der KG in der im Februar 2014 gültigen Fassung" schon nicht feststellen können. Deshalb wäre es auf der Grundlage der Würdigung des FG nicht möglich gewesen, die Inhalte eines solchen Sanierungskonzepts sachverständig begutachten zu lassen. Auch in seiner Sachaufklärungsrüge gibt der Kläger die genauen --einer Begutachtung durch einen Sachverständigen zugänglichen-- Inhalte eines solchen Sanierungskonzepts nicht an.
- 52** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 53** 5. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.