

# Beschluss vom 30. Dezember 2011, IX B 66/11

**NZB: BVerfG-Tenor Auslegung; Rechtsfolgenirrtum; Bindungswirkung LG-Urteil ; § 41 Abs. 1 AO bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen; Umdeutung einer Anfechtung; Beweislastgrundregel**

BFH IX. Senat

AO § 41 Abs 1, FGO § 76 Abs 1, FGO § 81, FGO § 96 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 118 Abs 2, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1 Buchst b, FZV § 13 Abs 4, ZPO § 165, ZPO § 295, ZPO § 307, ZPO § 322 Abs 1, ZPO § 325 Abs 1, BGB § 119 Abs 1, BGB § 140, EStDV § 54 Abs 1, WpHG § 2 Abs 1

vorgehend FG Nürnberg, 08. Februar 2011, Az: 5 K 406/2008

## Leitsätze

1. NV: Der Tenor des Urteils des BVerfG vom 9. März 2004 2 BvL 17/02 (BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56) ist so zu verstehen, dass die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von privaten Spekulationsgeschäften (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b des EStG i.d.F. für die VZ 1997 und 1998) nur "Veräußerungsgeschäfte bei Wertpapieren", nicht solche mit GmbH-Anteilen erfasst.
2. NV: Zur Frage eines Rechtsfolgenirrtums als unbeachtlicher Motivirrtum oder als beachtlicher Inhaltsirrtum und dessen grundsätzlicher Bedeutung.
3. NV: Zur Bindungswirkung von Entscheidungen ressortfremder Behörden und Gericht (hier: LG-Urteil).
4. NV: Nach neuerer BFH-Rechtsprechung (zur Anwendbarkeit des § 41 Abs. 1 AO bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen) kommt der zivilrechtlichen Unwirksamkeit lediglich indizielle Bedeutung im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtwürdigung aller --regelmäßig nicht klärungsbedürftigen-- Einzelfall-Umstände zu, so dass schon aus diesem Grund eine grundsätzliche Bedeutung nicht gegeben ist.
5. NV: Die Umdeutung einer Anfechtung (ex-tunc-Wirkung) in eine Kündigung (ex-nunc-Wirkung) oder einen Rücktritt (Rückabwicklungsschuldverhältnis) ist kraft Gesetzes und daher von Amts wegen zu beachten.
6. NV: Zwar kennt das Steuerrecht keine positiven Vorschriften über die Beweislast, wohl aber die Beweislastgrundregel, wonach der Steuerpflichtige für die steuerentlastenden oder -mindernden Tatsachen die sog. objektive Beweislast (Feststellungslast) trägt.

## Gründe

- 1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Ihre Begründung entspricht zum Teil nicht den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO); im Übrigen sind die von den Klägern und Beschwerdeführern (Kläger) geltend gemachten Zulassungsgründe nicht gegeben.
- 2 1. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.
- 3 a) Der Tenor des Urteils des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 9. März 2004 2 BvL 17/02 (BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56) ist so zu verstehen, wie das Finanzgericht (FG) es getan hat. Danach erfasst die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von privaten Spekulationsgeschäften (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b des Einkommensteuergesetzes i.d.F. für die Veranlagungszeiträume 1997 und 1998 --EStG--, s.a. die vom BVerfG vorgenommene Einschränkung) nur "Veräußerungsgeschäfte bei Wertpapieren", nicht solche mit Anteilen einer GmbH. Denn GmbH-Anteilscheine sind lediglich Beweisurkunden, aber keine Wertpapiere (einhellige Meinung: z.B. Hueck/Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl., § 14 Rz 8; Bayer in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 17. Aufl., § 14 Rz 9; Michalski/Elbing, GmbHG, § 14 Rz 38; MünchKommGmbHG/Reichert/Weller, § 14 Rz 43; s.a. § 2 Abs. 1 des Wertpapierhandelsgesetzes, der GmbH-Anteile nicht erwähnt). Zudem gibt es --anders als bei Wertpapieren-- gerade auch Verfügungen über GmbH-Anteile betreffende spezielle Mitteilungspflichten der Notare nach § 54 Abs.

1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Juli 2002 IX R 62/99, BFHE 199, 451, BStBl II 2003, 74, Rz 59; BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, Rz 116; s.a. BFH-Urteil vom 22. April 2008 IX R 29/06, BFHE 221, 97, BStBl II 2009, 296, Rz 19, zu § 13 Abs. 4 der Fahrzeug-Zulassungsverordnung zum Halterwechsel bei Kraftfahrzeugen), die ein strukturelles Erhebungsdefizit nicht erkennen lassen.

- 4 b) Die Rechtsfrage, ob unter Umständen auch ein Rechtsfolgenirrtum nicht nur als unbeachtlicher Motivirrtum anzusehen ist, sondern als beachtlicher Inhaltsirrtum zur Anfechtung eines Rechtsgeschäfts nach § 119 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches --BGB-- (zur Abgrenzung s. Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 5. Juni 2008 V ZB 150/07, BGHZ 177, 62, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2008, 2442) berechtigen kann, stellt sich im Streitfall schon nicht. Denn zum einen kommt es auf eine Spekulationsabsicht oder sonstige Motivation nicht an; sie ist kein Tatbestandsmerkmal des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG (vgl. BFH-Beschluss vom 23. Dezember 2009 IX B 72/09, BFH/NV 2010, 932, unter 2.a). Zum anderen bezieht sich die Anfechtung auf den --für sich steuerrechtlich nicht relevanten-- Anschaffungsvorgang Anfang 1997 (Verträge vom 17. Januar 1997), während die sich aus § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG ergebende Rechtsfolge der Steuerbarkeit --so auch das FG (Urteil S. 12 Mitte)-- an die im Belieben der Vertragsparteien stehende, auch zeitlich hinausschiebbare --aber gerade nicht vollständig rückabgewickelte-- Veräußerung der angeschafften GmbH-Anteile innerhalb der Spekulationsfrist anknüpft. Dass Überlegungen einer steuerfreien Veräußerung der (gerade angeschafften) GmbH-Anteile auch zum Gegenstand der Verträge vom 17. Januar 1997 gehörten, hat das FG nicht festgestellt (vgl. § 118 Abs. 2 FGO). Die o.a. Rechtsfrage ist auch nicht grundsätzlich bedeutsam; denn die Entscheidung darüber beruht auf der Würdigung der --regelmäßig wie auch hier nicht klärungsbedürftigen-- Umstände des Einzelfalls durch das FG als Tatsacheninstanz (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 932, unter 2.b).
- 5 c) Die Rechtsfrage der Bindungswirkung von Zivilgerichtsurteilen stellt sich vorliegend nicht. Denn unabhängig von einer grundsätzlichen Akzeptanz einer Bindungswirkung von Entscheidungen ressortfremder Behörden und Gerichte auch für die Finanzgerichtsbarkeit (vgl. Zöller/Vollkommer, ZPO, 29. Aufl., Vor § 322 Rz 11; z.B. BGH-Urteil vom 4. Juli 2007 XII ZR 251/04, BGHZ 173, 210, NJW 2007, 2921; BFH-Urteil vom 21. Januar 2010 VI R 52/08, BFHE 228, 295, BStBl II 2010, 703) ist sie in der Praxis häufig mangels Identität des Streitgegenstandes (§ 322 Abs. 1 der Zivilprozessordnung --ZPO--) und mangels Identität der Prozessparteien (§ 325 Abs. 1 ZPO) nicht gegeben (s. Zöller/Vollkommer, a.a.O.; Musielak/Musielak, ZPO, § 322 Rz 9; Völmann-Stickelbrock in Prütting/Gehrlein, ZPO, § 322 Rz 14), so auch im Streitfall. Überdies betrifft das Anerkenntnis-Urteil des Landgerichts (gemäß § 307 ZPO; zur Parteibindung s. Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, Zivilprozessordnung, 70. Aufl., § 307 Rz 10; Zöller/Vollkommer, a.a.O., § 307 Rz 3a) wiederum nur den steuerrechtlich (für die Rechtsfolge) nicht maßgeblichen Anschaffungsvorgang im Januar 1997 (s. vorstehend unter b).
- 6 d) Auch die Rechtsfrage, ob § 41 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht anwendbar sei, kann dahinstehen. Zum einen hat das FG § 41 Abs. 1 AO nicht angewendet, weil es nicht hat feststellen können, dass die Vertragsparteien das wirtschaftliche Ergebnis der Anfechtung durch vollständige Rückabwicklung (dazu BFH-Urteile vom 27. Juni 2006 IX R 47/04, BFHE 214, 267, BStBl II 2007, 162; vom 28. Oktober 2009 IX R 17/09, BFHE 227, 349, BStBl II 2010, 539; vom 11. Mai 2010 IX R 26/09, BFH/NV 2010, 2067) überhaupt erst haben eintreten und bestehen lassen. Zum anderen ist auch insoweit nur der steuerrechtlich (für die Rechtsfolge) nicht maßgebliche Anschaffungsvorgang im Januar 1997 (s. unter b) betroffen.
- 7 Zwar hat die ältere BFH-Rechtsprechung § 41 Abs. 1 AO bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen für nicht anwendbar erklärt (vgl. Klein/Brockmeyer/Ratschow, AO, 10. Aufl., § 41 Rz 9; Pahlke/Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 41 Rz 21; Schwarz in Schwarz, AO, § 41 Rz 22). Nach neuerer BFH-Rechtsprechung (eingeleitet durch BFH-Urteil vom 13. Juli 1999 VIII R 29/97, BFHE 191, 250, BStBl II 2000, 386) hat indes die zivilrechtliche Unwirksamkeit lediglich indizielle Bedeutung (z.B. BFH-Urteil vom 12. Mai 2009 IX R 46/08, BFHE 225, 112, BStBl II 2011, 24, m.w.N.) im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtwürdigung (vgl. Klein/Brockmeyer/Ratschow, a.a.O., § 41 Rz 9 Mitte, a.E.; Pahlke/Koenig/Koenig, a.a.O., § 41 Rz 23; Schmieszek in Beermann/Gosch, AO, § 41 Rz 9.5, 9.9; Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 41 AO Rz 28) aller --regelmäßig nicht klärungsbedürftigen-- Einzelfall-Umstände, so dass schon aus diesem Grund eine grundsätzliche Bedeutung nicht gegeben ist.
- 8 e) Soweit die Kläger eine grundsätzliche Bedeutung im Zusammenhang mit der Anwendung des § 140 BGB (Umdeutung) geltend machen, ist diese nicht hinreichend und schlüssig dargelegt (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) und nicht entscheidungserheblich. Zwar ist die Umdeutung (der Anfechtung in eine Kündigung oder einen Rücktritt) kraft Gesetzes und daher von Amts wegen zu beachten (vgl. Erman/Arnold, BGB, 13. Aufl., § 140 Rz 17;

Palandt/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 70. Aufl., § 140 Rz 1; Ahrens in Prütting/Wegen/Weinreich, BGB, § 140 Rz 22; Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 15. November 2001 2 AZR 310/00, NJW 2002, 2972, Der Betrieb 2002, 1562). Aber eine Kündigung würde das Anschaffungsgeschäft nur für die Zukunft beenden und mit dem Rücktritt würde es in ein Rückabwicklungsschuldverhältnis gewandelt (vgl. Palandt/Grüneberg, a.a.O., Einf v § 346 Rz 12 und § 346 Rz 4), ohne dass die mit der Anfechtung bezweckte ex-tunc-Wirkung eintreten würde und damit auch steuerrechtlich von Belang sein könnte. Im Übrigen ist der nicht maßgebliche Anschaffungsvorgang im Januar 1997 (s. unter b) betroffen. Letztlich wird insoweit lediglich eine fehlerhafte Rechtsanwendung durch das FG, also ein materiell-rechtlicher Fehler, gerügt; damit kann indes die Zulassung der Revision nicht erreicht werden (z.B. BFH-Beschlüsse vom 22. Januar 2007 VI B 98/06, BFH/NV 2007, 949; vom 7. Juni 2011 IX B 42/11, BFH/NV 2011, 1856).

- 9** 2. Entsprechend ist zu den Punkten vorstehend unter 1.a) und 1.c) auch eine Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO nicht erforderlich.
- 10** 3. Die geltend gemachten Verfahrensmängel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) der Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch unterlassene Amtsermittlung und Übergehen eines beantragten Zeugenbeweises (§ 76 Abs. 1 FGO), des Verstoßes gegen den Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 96 Abs. 1 FGO), des Verstoßes gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme (§ 81 FGO) wie die unterlassene Beiziehung von Akten sind nicht hinreichend und schlüssig dargelegt (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) und zudem nicht entscheidungserheblich.
- 11** Denn die Frage eines beachtlichen Rechtsfolgenirrtums, die Anwendung des § 41 Abs. 1 AO, inhaltliche Zusagen des Treuhänders gegenüber dem Treugeber, deren mögliche Beurteilung im Übrigen im Wege der Auslegung dem FG als Tatsacheninstanz obliegt, wie die Abgabe von Anfechtungserklärungen durch bestimmte Personen, beziehen sich auf den steuerrechtlich nicht maßgeblichen Anschaffungsvorgang im Januar 1997 (s. vorstehend unter 1.b bis e). Überdies liegt ein Übergehen eines beantragten Zeugenbeweises nicht vor: Ausweislich des Sitzungsprotokolls (zu dessen Beweiskraft s. § 94 FGO i.V.m. § 165 ZPO) wurden mehrere Zeugen vernommen und die "Sach- und Rechtslage mit den Beteiligten erörtert", ohne dass ein weiterer Beweisantrag gestellt oder seitens der Kläger auf ihn hingewirkt wurde; zudem war der (vermeintlich übergangene) Zeuge, der Prozessbevollmächtigte der Kläger, im Termin anwesend, hätte also --auf bloße Anregung der Kläger-- jederzeit gehört werden können. Die rechtskundig vertretenen Kläger haben daher insoweit durch rügelose Verhandlung zur Sache ihr Rügerecht verloren (§ 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO; vgl. BFH-Beschluss vom 27. August 2008 IX B 207/07, BFH/NV 2008, 2022).
- 12** Soweit die Kläger eine Absprache des FG mit dem Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt) über das Ergebnis dieses Verfahrens rügen, ist dieser Einwand nicht hinreichend --weil ohne nähere Tatsachenangaben zu unspezifiziert-- dargetan. Das nach Ablauf der Begründungsfrist und damit verspätet beantragte Aufklärungsbegehren ist unbeachtlich (vgl. BFH-Beschlüsse vom 8. Dezember 2010 IX B 102/10, BFH/NV 2011, 1364; vom 25. September 2006 VI B 69/05, BFH/NV 2007, 83, unter 3., m.w.N.).
- 13** Zwar kennt das Steuerrecht keine positiven Vorschriften über die Beweislast, wohl aber die --vom FG angewandte-- Beweislastgrundregel, wonach der Steuerpflichtige für die steuerentlastenden oder -mindernden Tatsachen die sog. objektive Beweislast (Feststellungslast) trägt (vgl. Gräber/Stapperfend, FGO, 7. Aufl., § 96 Rz 51, 52; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 96 FGO Rz 83). Mit dem Einwand einer letztlich unzutreffenden Beweiswürdigung sowie der fehlerhaften Rechtsanwendung durch das FG rügt die Klägerin lediglich die (vermeintlich) sachliche Unrichtigkeit des FG-Urteils, also materiell-rechtliche Fehler; damit kann indes die Zulassung der Revision nicht erreicht werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 24. September 2008 IX B 110/08, BFH/NV 2009, 39; vom 30. September 2010 IX B 66/10, BFH/NV 2010, 2296).
- 14** 4. Im Übrigen ergeht der Beschluss nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ohne weitere Begründung.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)