

Beschluss vom 03. Juli 2019, VIII B 86/18

Nichtzulassungsbeschwerde - Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung

ECLI:DE:BFH:2019:B.030719.VIIIB86.18.0

BFH VIII. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 145, EStG § 16 Abs 2 S 1

vorgehend FG Nürnberg, 20. Februar 2018, Az: 4 K 1425/15

Leitsätze

1. NV: Eine Zulassung der Revision wegen Divergenz nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO kommt nicht in Betracht, wenn das FG ersichtlich von der Rechtsauffassung des BFH ausgegangen ist und sie seiner Entscheidung zugrunde gelegt hat, diese aber aus Sicht des Beschwerdeführers falsch angewendet hat .
2. NV: Außergerichtliche Verfahrenskosten, die wegen eines Antrags auf AdV eines angefochtenen Feststellungsbescheids zur Höhe eines Veräußerungsgewinns entstanden sind, stellen keine Veräußerungskosten i.S. des § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG dar .

Tenor

Die Beschwerden des Beklagten und der Klägerinnen wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 21. Februar 2018 4 K 1425/15 werden als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben der Beklagte und die Klägerinnen jeweils zur Hälfte zu tragen.

Gründe

- 1 Die Beschwerden haben keinen Erfolg.
- 2 1. Die Beschwerde des Beklagten, Beschwerdeführers und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) ist unbegründet.
- 3 a) Der geltend gemachte Zulassungsgrund der Divergenz nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) liegt nicht vor.
- 4 aa) Die Zulassung der Revision wegen Divergenz gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO setzt voraus, dass das Finanzgericht (FG) bei gleichem oder vergleichbarem festgestellten Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als u.a. der Bundesfinanzhof (BFH) oder ein anderes FG. Das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung nicht übereinstimmt. Keine Abweichung liegt dagegen vor, wenn das FG offenkundig von der Rechtsauffassung des BFH ausgegangen ist, diese aber aus Sicht des Beschwerdeführers falsch angewendet hat (Senatsbeschluss vom 14. Dezember 2011 VIII B 26/10, BFH/NV 2012, 591).
- 5 bb) Das FA meint, es liege eine Divergenz der angefochtenen Vorentscheidung zu dem BFH-Urteil vom 17. September 2015 III R 49/13 (BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37) vor, weil das FG für die im Streitfall gegebene Konstellation einer unechten Realteilung unter Übernahme eines Teilbetriebs und der Zahlung einer sonstigen Gegenleistung angenommen habe, dass sich der zum Buchwert übertragene Teilbetrieb rechnerisch nicht auf den Veräußerungsgewinn des ausscheidenden Mitunternehmers auswirke. Damit sei das FG von dem tragenden Rechtssatz der Divergenzentscheidung abgewichen, dass sich der Veräußerungsgewinn in einem solchen Fall aus

dem Wert der sonstigen Gegenleistung zuzüglich des Buchwerts des übernommenen Teilbetriebs abzüglich etwaiger Veräußerungskosten und des Werts des Kapitalkontos ermittle.

- 6 cc) Entgegen der Auffassung des FA läge eine Divergenz jedoch nur dann vor, wenn der BFH-Entscheidung in BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37 der Rechtssatz zu entnehmen wäre, dass sich ein zum Buchwert übernommener Teilbetrieb auch dann gewinnerhöhend auswirkt, wenn das Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters wie im Streitfall negativ ist. Das ist aber nicht der Fall. Anders als vorliegend lag der BFH-Entscheidung in BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37 kein Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters bei negativem Kapitalkonto zugrunde. In dem vorangegangenen Urteil der Vorinstanz waren weder zur Höhe des Kapitalkontos noch zu den Buchwerten der übernommenen Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Sozietät Feststellungen getroffen worden. Dementsprechend bedurfte es keiner Entscheidung des BFH darüber, inwieweit sich ein zum Buchwert übernommener Teilbetrieb bei Vorliegen eines negativen Kapitalkontos rechnerisch auf den entstandenen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn auswirkt.
- 7 Am Vorliegen einer Divergenz zu der BFH-Entscheidung in BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37 fehlt es auch deswegen, weil das FG ausdrücklich davon ausgegangen ist, dass der übertragene Teilbetrieb als Teil des Abfindungsanspruchs des Rechtsvorgängers der Klägerinnen, Beschwerdegegnerinnen und Beschwerdeführerinnen (Klägerinnen) mit dem Buchwert in die Ermittlung des Aufgabegewinns einfließt. Das FG ist somit der Rechtsauffassung des BFH in der Divergenzentscheidung gefolgt, hat dabei jedoch implizit angenommen, dass der Anteil des Kapitalkontos, der auf den übertragenen Teilbetrieb entfällt, durch Anwendung der Kapitalkontenanpassungsmethode auf den Buchwert des Teilbetriebs aufzustocken sei, so dass sich der sowohl im Veräußerungsentgelt als auch im abzuziehenden Kapitalkonto anzusetzende Buchwert der mitgenommenen Wirtschaftsgüter im Ergebnis nicht auf die Höhe des Veräußerungsgewinns auswirken könne. Demgegenüber musste sich der BFH in seiner Entscheidung in BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37 nicht mit der Frage auseinandersetzen, ob eine Kapitalkontenanpassung für den Fall, dass der Buchwert der dem ausscheidenden Gesellschafter im Rahmen der Realteilung zugewiesenen Wirtschaftsgüter --wie hier-- den Buchwert seines Kapitalkontos im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Gesellschaft übersteigt, zu unterbleiben hat. Soweit das FA der Auffassung ist, dass eine derartige Kapitalkontenanpassung bei der unechten Realteilung --anders als bei der echten Realteilung-- generell zu unterlassen sei, rügt es letztlich eine aus seiner Sicht fehlerhafte Anwendung der Rechtsprechungsgrundsätze des BFH-Urteils in BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37 durch das FG. Das reicht aber als Grund für die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO nicht aus (BFH-Beschlüsse vom 6. April 1995 VIII B 61/94, BFH/NV 1996, 137, und vom 25. November 1999 I B 34/99, BFH/NV 2000, 677).
- 8 dd) Die vom FA gerügte unrichtige Rechtsanwendung könnte allenfalls dann zur Zulassung der Revision führen, wenn dieser Fehler von erheblichem Gewicht und zudem geeignet wäre, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen oder aber, wenn die Entscheidung des FG objektiv willkürlich wäre (BFH-Beschluss vom 19. Juli 2007 V B 66/06, BFH/NV 2007, 2067). Das ist vorliegend bereits deshalb zu verneinen, weil der rechtliche Standpunkt des FG hinsichtlich der gegebenenfalls notwendigen Auf- bzw. Abstockung des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters bei der unechten Realteilung auch von Stimmen im steuerrechtlichen Schrifttum geteilt wird (vgl. z.B. Schmitt/Schafitzl, Die Unternehmensbesteuerung 2017, 353, 357). Danach ist lediglich in Höhe der Leistungen, die der ausscheidende Gesellschafter zusätzlich zu den Wirtschaftsgütern des vorhandenen Gesellschaftsvermögens erhält, von einer Gewinnrealisierung auszugehen. Durch die zusätzlichen Leistungen werden die auf den ausscheidenden Gesellschafter entfallenden stillen Reserven in den weiter von der Gesellschaft genutzten Wirtschaftsgütern aufgedeckt, so dass der ausscheidende Gesellschafter einen nicht tarifbegünstigten Gewinn erzielt (vgl. auch Wendt, Finanz-Rundschau 2016, 536, 541). Ginge man hingegen mit dem FA davon aus, dass eine Kapitalkontenanpassung in Fällen wie dem vorliegenden unterbleiben müsse, wäre --abweichend von der im BFH-Urteil in BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37 für zutreffend gehaltenen Rechtsfolge, dass nur hinsichtlich der zusätzlichen Leistungen eine Gewinnrealisierung gegeben ist-- in Höhe des Differenzbetrages zwischen dem Buchwert der aus dem Gesellschaftsvermögen übertragenen Wirtschaftsgüter und dem Buchwert des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters eine weitere Gewinnrealisierung anzunehmen.
- 9 b) Eine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO kommt nicht in Betracht, da dieser Zulassungsgrund vom FA nicht geltend gemacht wurde. Es liegt auch kein Fall vor, in dem von der nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO erforderlichen Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung ausnahmsweise abgesehen werden könnte, weil das Vorliegen der Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO offenkundig zu bejahen wäre (vgl. hierzu: BFH-Beschluss vom 19. Oktober 1993 VII B 154/93, BFH/NV 1994, 835).

- 10** 2. Die Beschwerde der Klägerinnen ist ebenfalls unbegründet. Die geltend gemachten Gründe für eine Zulassung der Revision liegen nicht vor bzw. sind nicht hinreichend substantiiert dargelegt worden.
- 11** a) Die Beschwerde ist nicht nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Der von den Klägerinnen aufgeworfenen Rechtsfrage kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu.
- 12** aa) Einer Rechtsfrage kommt nur dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn sie klärungsfähig und klärungsbedürftig ist. An der zu fordernden Klärungsbedürftigkeit fehlt es, wenn sich die Beantwortung der Rechtsfrage ohne weiteres aus dem klaren Wortlaut und Sinngehalt des Gesetzes ergibt oder die Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG in seiner Entscheidung getan hat, wenn die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 18. Dezember 1998 VI B 215/98, BFHE 187, 559, BStBl II 1999, 231). Darüber hinaus ist eine Rechtsfrage auch dann nicht klärungsbedürftig, wenn sie durch die Rechtsprechung des BFH hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar oder vorgetragen sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH geboten erscheinen lassen (BFH-Beschluss vom 4. Mai 1999 IX B 38/99, BFHE 188, 395, BStBl II 1999, 587).
- 13** bb) Im Streitfall bedarf die von den Klägerinnen aufgeworfene Frage keiner Klärung, denn sie ist so zu beantworten, wie es das FG getan hat.
- 14** Veräußerungs- und Aufgabekosten i.S. des § 16 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind die Aufwendungen, die in einem unmittelbaren Veranlassungszusammenhang mit der Veräußerung bzw. Aufgabe stehen. Demgemäß ist auf das auslösende Moment für die Entstehung der Aufwendungen abzustellen und in wertender Betrachtung zu bestimmen, ob eine größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn besteht (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 25. Januar 2000 VIII R 55/97, BFHE 191, 111, BStBl II 2000, 458).
- 15** Ausgehend hiervon sind die von den Klägerinnen geltend gemachten außergerichtlichen Verfahrenskosten wegen der Beantragung der Aussetzung der Vollziehung (AdV) nicht als Veräußerungskosten i.S. des § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG anzusehen. Denn die Kosten, die den Klägerinnen im Zusammenhang mit diesen Verfahren entstanden sind, wurden nicht unmittelbar durch das Ausscheiden des Rechtsvorgängers der Klägerinnen aus der Sozietät und dem damit verbundenen Veräußerungs- bzw. Aufgabevorgang veranlasst. Zwar werden die Kosten eines finanzgerichtlichen Hauptsacheverfahrens über die Höhe eines Veräußerungsgewinns von der Rechtsprechung als Veräußerungskosten angesehen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10. November 1988 IV R 70/86, BFH/NV 1990, 31, und vom 8. Oktober 1997 XI R 20/97, BFH/NV 1998, 701); sie sind daher auch von der Vorinstanz zutreffend als solche in Ansatz gebracht worden. Während jedoch das Hauptsacheverfahren die Anwendung der Realteilungsgrundsätze auf das Ausscheiden des Rechtsvorgängers der Klägerinnen aus der Sozietät auf der Grundlage der gewählten Vertragsgestaltung zum Gegenstand hatte und dieser die Klage mit dem Ziel erhoben hat, eine endgültige gerichtliche Klärung der Höhe des hierbei erzielten Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns herbeizuführen, betreffen die Aussetzungsverfahren --wie das FG zu Recht festgestellt hat-- in erster Linie die Vollziehung des angefochtenen Feststellungsbescheids und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung sowie über § 361 Abs. 3 der Abgabenordnung die des Einkommensteuerbescheids und damit das Begehren der Klägerinnen, einstweilen nicht zur Einkommensteuer herangezogen zu werden. Das Interesse, eine fällige Steuer lediglich einstweilen nicht entrichten zu müssen, ist nicht mehr vom ursprünglichen Veranlassungszusammenhang mit dem Veräußerungs- bzw. Aufgabevorgang gedeckt.
- 16** b) Die Revision ist entgegen der Auffassung der Klägerinnen auch nicht nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen Vorliegen eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers zuzulassen. Soweit die Klägerinnen vortragen, die Vorentscheidung sei hinsichtlich der gewinnerhöhenden Berücksichtigung des Kontos 1590 "Ungeklärte Posten" in Höhe des Schlussbestandes von 59.560,24 € willkürlich und unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt vertretbar, weil jedenfalls die zum 28. Oktober 2003 erfolgte Buchung in Höhe von 15.000 € hierfür bereits in der Auseinandersetzungsbilanz zum 31. Oktober 2003 hätte berücksichtigt werden müssen, legen sie die Voraussetzungen für die Annahme einer willkürlichen oder zumindest greifbar gesetzeswidrigen Entscheidung nicht hinreichend dar. Denn nach den vom FG getroffenen, nicht mit der Verfahrensrüge angegriffenen und deshalb bindenden Feststellungen wurde dem Rechtsvorgänger der Klägerinnen zusammen mit der Auseinandersetzungsbilanz zum 31. Oktober 2003 eine Liste der auf dem Konto 1590 gebuchten ungeklärten Abhebungen zur weiteren Sachaufklärung übergeben. Die hieraus vom FG sinngemäß gezogene Schlussfolgerung, dass die zum 28. Oktober 2003 erfolgte Buchung lediglich aufgrund der noch ausstehenden endgültigen Klärung der Hintergründe für die einzelnen Geldbewegungen nicht in die Auseinandersetzungsbilanz übernommen worden sei, ohne dass hieraus der Schluss auf das Nichtbestehen eines Ausgleichsanspruchs gegenüber dem

Rechtsvorgänger der Klägerinnen gezogen werden könne, ist deshalb vertretbar und kann jedenfalls nicht als greifbar gesetzeswidrig angesehen werden.

- 17** c) Soweit die Klägerinnen geltend machen, die Würdigung des FG, dass die auf dem Konto "Ungeklärte Posten" erfassten Beträge auf Überentnahmen des Rechtsvorgängers der Klägerinnen zurückzuführen seien und deshalb zu einer Ausgleichsforderung der verbleibenden Gesellschafter führten, beruhe auf einer unzureichenden Tatsachengrundlage, rügen sie sinngemäß eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) durch das FG. Sie legen jedoch nicht dar, welche konkreten Tatsachen das FG hätte aufklären und welche Beweise es von Amts wegen hätte erheben müssen und inwieweit die als unterlassen gerügte Tatsachenaufklärung --auf der Grundlage der materiell-rechtlichen Auffassung des FG-- zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (vgl. hierzu: Senatsbeschluss vom 10. Dezember 1998 VIII B 56/98, BFH/NV 1999, 804).
- 18** d) Auch die Einwendungen der Klägerinnen gegen die vom FG getroffene Kostenentscheidung führen nicht zur Zulassung der Revision.
- 19** aa) Nach § 145 FGO ist die Anfechtung der Entscheidung über die Kosten unzulässig, wenn nicht gegen die Entscheidung in der Hauptsache ein Rechtsmittel eingelegt wird. Aus dieser Vorschrift folgt, dass die Revision wegen eines Zulassungsgrundes nach § 115 Abs. 2 FGO, der allein die Kostenentscheidung betrifft, nicht zuzulassen ist. Die Rüge einer fehlerhaften Kostenentscheidung kann damit nicht zur Zulassung der Revision führen, wenn der Nichtzulassungsbeschwerde in der Hauptsache der Erfolg zu versagen ist (BFH-Beschluss vom 28. Februar 2012 III B 55/10, BFH/NV 2012, 972). Dies gilt selbst dann, wenn die in Bezug auf die Kostenentscheidung geltend gemachten Revisionszulassungsgründe der Sache nach vorliegen (BFH-Beschluss vom 21. August 2007 VII B 247/06, BFH/NV 2008, 75). Die Ausnahme in § 128 Abs. 4 Satz 2 FGO, wonach eine Nichtzulassungsbeschwerde in Streitigkeiten über Kosten statthaft ist, hat nur für solche Urteile Bedeutung, deren Gegenstand in der Hauptsache Kosten sind (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Oktober 1995 III B 169/95, BFH/NV 1996, 430).
- 20** bb) Das FG hat den Klägerinnen gemäß § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO die Kosten teilweise auferlegt. Da im Hinblick auf die Hauptsacheentscheidung, die keine Kosten betraf, eine Revisionszulassung aus den dargelegten Gründen nicht in Betracht kommt, kann die Rüge, das FG habe eine fehlerhafte Kostenentscheidung getroffen, der Beschwerde somit nicht zum Erfolg verhelfen.
- 21** 3. Von einer weiteren Begründung und insbesondere der Darstellung des Sachverhalts wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen.
- 22** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2, Abs. 5 FGO. Den Beigeladenen waren keine Kosten aufzuerlegen, weil sie kein Rechtsmittel eingelegt haben (§ 135 Abs. 3 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de