

# Beschluss vom 26. März 2021, IX B 45/20

**Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 17 EStG, grundsätzliche Bedeutung, Fortbildung des Rechts; Verfahrensfehler**

ECLI:DE:BFH:2021:B.260321.IXB45.20.0

BFH IX. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 68 S 1, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 17 Abs 2, EStG § 34 Abs 2 Nr 1, EStG § 34 Abs 3, EStG § 3 Nr 40, EStG § 49 Abs 1 Nr 2 Buchstabe DBuchst cc, EStG § 52 Abs 45a S 1, EStG VZ 2012

vorgehend FG München, 14. Juli 2020, Az: 7 K 498/19

## Leitsätze

1. NV: Die Rechtsfrage, ob Veräußerungsgewinne nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 17 Abs. 2 EStG nach den im Veräußerungsjahr geltenden steuerlichen Regelungen und nicht nach den im jeweiligen Veranlagungszeitraum der Haltedauer geltenden Vorschriften zu versteuern sind, ist geklärt und hat keine grundsätzliche Bedeutung.
2. NV: Das Übersehen einer Änderung des Verfahrensgegenstands ist ausnahmsweise unbeachtlich, wenn mit dem Änderungsbescheid keine neuen Streitpunkte eingeführt werden.

## Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 15.07.2020 - 7 K 498/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Gründe

- 1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg.
- 2 Die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sind nicht gegeben.
- 3 1. Die vom zwischenzeitlich verstorbenen Kläger und Beschwerdeführer (Kläger), beerbt von der Klägerin und Beschwerdeführerin, vorgebrachte grundsätzliche Bedeutung der Sache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) liegt nicht vor. Die Rechtsfrage, ob Veräußerungsgewinne nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), § 17 Abs. 2 EStG nach den im Veräußerungsjahr geltenden steuerlichen Regelungen und nicht nach den im jeweiligen Veranlagungszeitraum der Haltedauer geltenden Vorschriften zu versteuern sind, ist geklärt und hat keine grundsätzliche Bedeutung.
- 4 a) Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Die Rechtsfrage muss klärungsbedürftig und in dem angestrebten Revisionsverfahren klärungsfähig sein (vgl. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 115 Rz 100, m.w.N.).
- 5 b) Daran fehlt es hier.
- 6 aa) Es ist höchstrichterlich geklärt, dass die Einführung der Fünftelregelung anstelle des zuvor geltenden halben Steuersatzes für Veräußerungsgewinne nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 EStG keine Übergangsregelung erfordert (vgl. Senatsurteil vom 20.10.2010 - IX R 56/09, BFHE 231, 173, BStBl II 2011, 409).

Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde unverändert fortbestehen, keinen besonderen Schutz (vgl. Bundesverfassungsgericht --BVerfG--, Entscheidungen vom 07.07.2010 - 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06 --Rückwirkung im Steuerrecht III--, BVerfGE 127, 31, Rz 68; vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rz 45, und vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11 --Gewerbesteuerpflicht Mitunternehmeranteilsveräußerung--, BVerfGE 148, 217, Rz 138).

- 7** Den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) lassen sich keine Tatsachen entnehmen, wonach im Fall des Klägers besondere Gesichtspunkte für eine Schutzwürdigkeit vorliegen. Der Kläger hat seinen Anteil an der Personengesellschaft mehr als 13 Jahre nach Inkrafttreten des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/2002) vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402) veräußert. Auch die Änderungen durch das Steuersenkungsergänzungsgesetz (StSenkErgG) vom 19.12.2000 (BGBl I 2000, 1812) und das Haushaltsbegleitgesetz 2004 (HBeglG 2004) vom 29.12.2003 (BGBl I 2003, 3076) lagen im Zeitpunkt der Anteilsveräußerung schon mehrere Jahre zurück. Anhaltspunkte dafür, wonach sich gerade im Fall des Klägers das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung von Übergangsregelungen hinsichtlich der Besteuerung von Veräußerungsfällen bei Personengesellschaften ergeben soll, sind daher nicht ersichtlich.
- 8** bb) Die Rechtsfrage, ob ein im Veranlagungszeitraum 2012 verwirklichter Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer (ausländischen) Kapitalgesellschaft in vollem Umfang dem Teileinkünfteverfahren zu unterwerfen ist oder aufgrund der Anschaffung der Beteiligung vor 2009 ein Teil des Gewinns noch dem Halbeinkünfteverfahren zu unterwerfen ist, ist ebenfalls geklärt und bedarf keiner höchstrichterlichen Entscheidung. Denn der Gesetzgeber hat im Rahmen seiner Übergangsregelung diese Frage eindeutig beantwortet. Der Regelung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 1 EStG i.V.m. § 52a Abs. 3 EStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (UntStRefG 2008) vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, 1912) ist zweifelsfrei zu entnehmen, dass bis zum 31.12.2008 realisierte Veräußerungsgewinne an (ausländischen) Kapitalgesellschaften dem Halbeinkünfteverfahren und ab dem 01.01.2009 verwirklichte Veräußerungsgewinne dem Teileinkünfteverfahren unterfallen. Dies ist auch im Schrifttum mittlerweile nicht mehr umstritten (vgl. von Beckerath in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 3 Nr. 40 Rz 98 f.; Intemann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 40 EStG Rz 2; BeckOK EStG/Paetsch, 8. Ed. [01.10.2020] EStG § 3 Nr. 40 Rz 31; Blümich/Erhard, § 3 Nr. 40 EStG Rz 7; Schmidt/Levedag, EStG, 39. Aufl., § 3 Rz 137; a.A. nur Schmidt/Renger, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 693, 696).
- 9** Soweit der Kläger zudem vorbringt, entsprechend der Dauer der Haltefrist der Anteile sei ein Teil seines Veräußerungsgewinns noch nach Maßgabe des Halbeinkünfteverfahrens zu versteuern, läßt sich den Feststellungen des FG nicht entnehmen, ob und in welchem Umfang die vom Kläger erzielte Wertsteigerung auf den Zeitraum vor und nach dem Inkrafttreten des Teileinkünfteverfahrens entfällt. Für die vom Kläger vorgeschlagene lineare Verteilung vergleichbar dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20.12.2010 (BStBl I 2011, 16) fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage. Die vom Kläger angeführte Vorschrift des § 162 der Abgabenordnung stellt dafür keine Rechtsgrundlage dar, da die Veräußerungsgewinne als Besteuerungsgrundlagen unstrittig feststehen und die Höhe der Steuer nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nicht geschätzt werden kann.
- 10** Die vom Kläger vertretene Rechtsauffassung läuft zudem der Systematik der geltenden Unternehmensbesteuerung entgegen, die die Herabsetzung der Steuerbefreiung im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens auf 40 % in Zusammenhang mit der Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 % gesehen hat und die Veräußerung des Anteils an einer Kapitalgesellschaft wirtschaftlich wie eine Vollausschüttung aller im Anteil enthaltenen stillen Reserven behandeln will, mithin Veräußerungsgewinne aus Kapitalgesellschaften weitestgehend mit den Einkünften aus Gewinnausschüttungen gleichstellen will (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 96, und BTDrucks 16/4841, S. 46). Veräußerungsgewinne sind im Veranlagungszeitraum ihres Entstehens nach den zu diesem Zeitpunkt geltenden steuerlichen Regelungen zu versteuern. Gewinnausschüttungen werden beim Anteilseigner mit dem Tarif im Ausschüttungszeitpunkt versteuert. Der Zeitraum der Erwirtschaftung zugrunde liegender Gewinne in der Kapitalgesellschaft und ggf. der Zeitpunkt der Thesaurierung spielen seit Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens keine Rolle mehr.
- 11** cc) Soweit sich der Kläger auf die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung in den BVerfG-Entscheidungen vom 07.07.2020 - 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05 --Rückwirkung im Steuerrecht I-- (BVerfGE 127, 1) und 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05 --Rückwirkung im Steuerrecht II-- (BVerfGE 127, 61) beruft, beziehen sich die Entscheidungen auf die Einbeziehung vormals nicht steuerbarer Wertsteigerungen in die Steuerbarkeit. Der hier zu beurteilende Sachverhalt unterscheidet sich von den Fallgestaltungen dahingehend, dass es im Fall der

Beteiligungen des Klägers nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und § 17 EStG um Anteile geht, die von Beginn an der Besteuerung unterlagen, mithin nicht im Wege echter oder unechter Rückwirkung in die Steuerbarkeit einbezogen worden sind.

- 12** Auch die vom Kläger angesprochene Regelung in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc, § 52 Abs. 45a Satz 1 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 (BGBl I 2018, 2338) betrifft einen anderen Sachverhalt. Dort ging es darum, Anteile an (Immobilien-)Kapitalgesellschaften erstmals in die Besteuerung einzubeziehen.
- 13** dd) Zudem liegen im Fall der Besteuerung des Klägers weder eine echte noch eine unechte Rückwirkung vor.
- 14** (1) Eine Rechtsnorm entfaltet echte Rückwirkung, wenn sie nachträglich in einen abgeschlossenen Sachverhalt ändernd eingreift (ständige Rechtsprechung des BVerfG, vgl. u.a. Entscheidungen in BVerfGE 132, 302, Rz 42, und in BVerfGE 148, 217, Rz 135). Eine unechte Rückwirkung liegt hingegen nur vor, wenn eine Norm auf gegenwärtige noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt und damit zugleich die betroffene Rechtsposition entwertet, also wenn belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits in Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden (ebenfalls ständige Rechtsprechung des BVerfG, vgl. Entscheidungen in BVerfGE 132, 302, Rz 43, und in BVerfGE 148, 217, Rz 136).
- 15** (2) Nach diesen --in Rechtsprechung und Schrifttum mittlerweile unstreitigen-- Grundsätzen stellt die Tatsache, dass die hier in Rede stehenden Veräußerungen zeitlich lange nach Inkrafttreten des StEntG 1999/2000/2002, des StSenkErgG, des HBeglG 2004 sowie des UntStRefG 2008 erfolgt sind, weder einen Fall echter noch unechter Rückwirkung dar. Insbesondere liegt kein Fall einer unechten Rückwirkung vor, da zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der streitigen Normen der die Besteuerung auslösende Sachverhalt --die Anteilsveräußerungen als Vertrauensschutz begründende Dispositionen-- noch nicht durchgeführt und nach den bindenden und insoweit nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des FG nicht einmal ernsthaft beabsichtigt oder auch nur in Erwägung gezogen waren.
- 16** (3) Rein ergänzend ist auszuführen, dass auch nach der vom Kläger in seiner Beschwerdebegründung vielfach zitierten Entscheidung des BVerfG in BVerfGE 127, 1, Rz 64 die bloße Möglichkeit, Gewinne später steuerfrei vereinnahmen zu können, keine vertrauensrechtlich geschützte Position darstellt. Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht nicht so weit, vor jeder Enttäuschung zu bewahren (vgl. BVerfG-Entscheidungen in BVerfGE 132, 302, Rz 45, und in BVerfGE 148, 217, Rz 138). Die vom Kläger erzielten Wertsteigerungen waren im Zeitpunkt des Inkrafttretens der gesetzlichen Änderungen weder realisiert oder verfestigt noch waren verbindliche Festlegungen getroffen oder Leistungen geflossen. Die begehrte Gewährung eines vollständigen Schutzes vor zukünftigen steuerlichen Änderungen für noch nicht realisierte und nicht verfestigte Wertsteigerungen ist nach der Rechtsprechung des BVerfG von den verfassungsrechtlichen Grundsätzen des Vertrauensschutzes nicht umfasst (vgl. zu den verfassungsrechtlichen Grenzen des Vertrauensschutzes Kirchhof, DStR 2015, 717).
- 17** ee) Eine verfassungskonforme Auslegung der Regelungen der § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG, § 34 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 EStG und der § 17 Abs. 2, § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG dahingehend, dass der Gewinn nur insoweit zu erfassen ist, wie er im jeweiligen Veranlagungszeitraum der Haltedauer zu versteuern gewesen wäre, scheidet daher aus.
- 18** 2. Aus diesem Grund scheidet auch eine Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) aus.
- 19** 3. Da die Ausgangsentscheidung in Einklang mit den Entscheidungen des BVerfG in BVerfGE 127, 1 und in BVerfGE 127, 61 steht, kommt eine Zulassung der Revision wegen eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) oder aufgrund von Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) nicht in Betracht.
- 20** 4. Die vom Kläger erhobene Verfahrensrüge (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) hat keinen Erfolg.
- 21** a) Das FG hatte den Änderungsbescheid vom 09.07.2020 in den protokollierten Anträgen aufgenommen und ausdrücklich im Tatbestand erwähnt. Soweit das FG im Eingangssatz der Entscheidungsgründe lediglich den Bescheid vom 11.12.2018 und die Einspruchsentscheidung vom 24.01.2019 erwähnt, dürfte es sich lediglich um einen Schreibfehler i.S. des § 107 FGO handeln. Letztlich kann dies aber dahinstehen, da ein etwaiger Verfahrensfehler im Streitfall jedenfalls unbeachtlich wäre.

- 22** Der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 09.07.2020 ist während des Klageverfahrens ergangen und damit gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden. Soweit das FG daher nicht über diesen sondern über den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 11.12.2018 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 24.01.2019 entschieden haben sollte, läge ein wesentlicher Verfahrensfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO vor (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 02.12.2013 - III B 157/12, BFH/NV 2014, 545, Rz 6; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 68 FGO Rz 98). Nach der Rechtsprechung des BFH ist das Übersehen der Änderung des Verfahrensgegenstands jedoch ausnahmsweise unbeachtlich, wenn durch den Änderungsbescheid keine neuen Streitpunkte eingeführt worden sind. Das gilt auch, wenn der Änderungsbescheid zwar zur Gerichtsakte gelangt ist, dem FG jedoch bei seiner Entscheidung nicht (mehr) bewusst war (vgl. BFH-Beschlüsse vom 29.08.2003 - II B 70/03, BFHE 203, 174, BStBl II 2003, 944, Rz 8; vom 07.08.2008 - I B 161/07, BFH/NV 2008, 2053; vom 14.08.2009 - II B 43/09, BFH/NV 2009, 2012, Rz 8, sowie in BFH/NV 2014, 545, Rz 7; Gräber/Ratschow, a.a.O., § 68 Rz 94). Aus prozessökonomischen Gründen reicht in einem solchen Fall eine Richtigstellung in der Rechtsmittelentscheidung aus (BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 2053, unter II.2.a).
- 23** b) Danach kommt vorliegend ungeachtet des Vorliegens eines Verfahrensfehlers weder die Zulassung der Revision noch die Zurückverweisung der Sache an das FG in Betracht. Denn mit dem Änderungsbescheid vom 09.07.2020 sind hinsichtlich der streitigen Veräußerungsgewinne keine Änderungen vorgenommen und auch keine neuen Streitpunkte eingeführt worden. Sowohl im Bescheid vom 11.12.2018 als auch im Bescheid vom 09.07.2020 sind im Hinblick auf den vorliegenden Streitgegenstand dieselben Besteuerungsgrundlagen angesetzt worden. Das mögliche Übersehen des Änderungsbescheids vom 09.07.2020 in den Entscheidungsgründen der angefochtenen Entscheidung wäre daher unbeachtlich. Die Entscheidung des FG ist daher auf den Änderungsbescheid vom 09.07.2020 zu beziehen.
- 24** 5. Von einer weiter gehenden Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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