

Beschluss vom 16. Mai 2012, IV B 48/11

Kein qualifizierter Rechtsanwendungsfehler bei nicht völlig unvertretbarer Gesetzesauslegung

BFH IV. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, EStG §§ 16 Abs 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 1 Nr 2, EStG §§ 34 Abs 1 S 2, EStG § 34 Abs 1 S 2, EStG §§ 34 Abs 2 Nr 1, EStG §§ 16 Abs 1 S 2, EStG § 34 Abs 2 Nr 1, EStG § 16 Abs 1 S 2, EStG § 52 Abs 34

vorgehend FG Nürnberg, 30. November 2010, Az: 5 K 226/2006

Leitsätze

NV: Ein Urteil kann einen qualifizierten Rechtsanwendungsfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO enthalten, wenn es auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Ein solcher Fall liegt aber bei einer Gesetzesauslegung, die sprachlich möglich, wenn auch nicht gerade naheliegend ist, nicht vor.

Tatbestand

- 1** I. Die seinerzeit unter der Firma X-KG (KG) firmierende Beigeladene hatte Ende der siebziger Jahre ihren Betrieb Herstellung und Vertrieb von ...waren unter Zurückbehaltung des Anlagevermögens und damit zusammenhängender langfristiger Verbindlichkeiten an die Y-GmbH übertragen, die ihrerseits den gesamten Geschäftsbetrieb mit Wirkung zum 1. Januar 1993 auf die Z-GmbH übertrug. An der KG waren der Sohn der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) als Komplementär mit einer Festeinlage in Höhe von 192.000 DM und als Kommanditisten die Klägerin mit einer Festeinlage in Höhe von 416.000 DM sowie ihre Tochter mit einer solchen in Höhe von 192.000 DM beteiligt. An der Y-GmbH hielten die Klägerin und ihr Sohn jeweils einen in Sonderbilanzen ausgewiesenen Geschäftsanteil in Höhe von 50.000 DM.
- 2** Am 4. Dezember 1997 veräußerte die Klägerin mit Wirkung zum 1. Dezember 1997 27/52 ihrer Anteile an der KG sowie einen Teilgeschäftsanteil an der Y-GmbH in Höhe von 26.000 DM. Die ihr verbliebenen Beteiligungen veräußerte die Klägerin am 4. März 1998 mit Wirkung auf den 1. Januar 1998 (Kommanditbeteiligung) bzw. auf den 31. März 1998 (Anteil an der Y-GmbH).
- 3** Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) erfasste die aus den Anteilsübertragungen der Jahre 1997 und 1998 (Streitjahre) resultierenden Veräußerungsgewinne zunächst erklärungsgemäß als jeweils in Höhe von 15.000.000 DM tarifbegünstigt nach § 34 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der in den Streitjahren geltenden Fassung.
- 4** Nach einer Betriebsprüfung bei der KG änderte das FA jedoch seine unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Feststellungen dahingehend, dass es für 1997 einen Veräußerungsgewinn der Klägerin in Höhe von 15.722.317 DM und für 1998 einen solchen in Höhe von 15.791.760 DM ermittelte, die aber nur in Höhe von jeweils 7.500.000 DM tarifbegünstigt zu besteuern seien.
- 5** Im Rahmen des Einspruchsverfahrens hielt das FA seine Auffassung aufrecht, weil die Veräußerung des Mitunternehmeranteils der Klägerin in zwei Schritten Teil eines Gesamtplans zur Sicherung der Unternehmensnachfolge gewesen sei. Entsprechend müsse von einem einheitlichen Veräußerungsvorgang ausgegangen werden, auf den der Höchstbetrag der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG in der gesetzlichen Höhe von 15.000.000 DM nur insgesamt einmal gewährt werden könne. Der Höchstbetrag sei dabei auf die Streitjahre aufzuteilen.
- 6** Dagegen wehrte sich die Klägerin mit ihrer beim Finanzgericht (FG) erhobenen Klage, mit der sie geltend machte, in der Sache liege kein Gesamtplan vor.

- 7** Das FG wies die Klage mit dem angefochtenen Urteil zum überwiegenden Teil ab. Zur Begründung führte es aus, es könne dahinstehen, ob dem Ausscheiden der Klägerin aus der KG durch zwei Veräußerungsvorgänge ein planmäßiges Handeln im Rahmen der Umgestaltung eines Familienunternehmens zu Grunde gelegen habe; es bedürfe auch keiner Zeugeneinvernahme. Vielmehr sei § 34 Abs. 1 EStG verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass die mehrfache Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung ausgeschlossen werde. Die Wertung der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils als ein unter den Tatbestand des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG fallender Vorgang indiziere nicht die Verwirklichung des Tatbestandes des § 34 EStG im Sinne einer wiederholbaren Ausschöpfung des Höchstbetrages pro Veranlagungszeitraum. Vielmehr sei bezogen auf die Tarifiermäßigung im Streitfall in gleicher Weise zu verfahren wie bei einer einheitlichen Übertragung, die sich auf mehrere Veranlagungszeiträume erstrecke. Entsprechend sei der Höchstbetrag anteilig nach Maßgabe des übertragenen Betriebsvermögens aufzuteilen.
- 8** Nachdem ein Hinweis auf diese Rechtsauffassung des FG erstmals im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 1. Dezember 2010 ergangen war, hatte der Bevollmächtigte der Klägerin mit Schriftsatz vom 2. Dezember 2010 Argumente gegen diese Rechtsauffassung vorgebracht und zugleich die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung beantragt. Das FG, welches am Ende der mündlichen Verhandlung den Beschluss verkündet hatte, eine Entscheidung werde den Beteiligten schriftlich zugestellt, wies den Antrag auf Wiedereröffnung in seinem schriftlichen Urteil zurück. Dazu führte es aus, die Frage der richtigen Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG liege von der Betriebsprüfung an dem Rechtsstreit zu Grunde. Insoweit habe die Klägerin keine wesentlich neuen Gesichtspunkte vorgebracht und es ergebe sich aus ihrem Sachvortrag auch kein zusätzlicher Sachaufklärungsbedarf. Vielmehr sei zur Problematik im Rahmen der mündlichen Verhandlung mit dem Bevollmächtigten der Klägerin ein Rechtsgespräch geführt worden. Für eine frühere Erörterung habe kein konkreter Anlass bestanden.
- 9** Gegen die Nichtzulassung der Revision im Urteil des FG wehrt sich die Klägerin mit ihrer Beschwerde. Mit dieser macht sie im Wesentlichen geltend, ihr sei rechtliches Gehör versagt worden. Die vom FG erstmals im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Rechtsauffassung zur restriktiven Auslegung des § 34 Abs. 1 EStG sei für sie völlig neu gewesen. Dennoch habe das FG es abgelehnt, eine neue mündliche Verhandlung anzuberaumen. Innerhalb nur eines Arbeitstages sei es in der Sache aber kaum möglich gewesen, fundiert zur Rechtsauffassung des FG Stellung zu nehmen. Deshalb liege ein absoluter Revisionsgrund vor, weil ihr, der Klägerin, keine ausreichende Zeit eingeräumt worden sei, sich mit der neuen Rechtsauffassung des FG auseinanderzusetzen.
- 10** Das Urteil des FG sei auch objektiv willkürlich, weil es geeignet sei, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen. Es sei allgemein anerkannt, dass unter dem Anteil eines Mitunternehmers an einer Gesellschaft auch der Bruchteil eines Mitunternehmeranteils zu verstehen sei. Daran habe auch die summenmäßige Begrenzung des Betrages in § 34 Abs. 1 EStG nichts geändert. Deshalb sei es auch nach der in den Streitjahren geltenden Fassung der Norm möglich, die Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte in jedem Veranlagungszeitraum erneut bis zur Höhe von 15.000.000 DM in Anspruch zu nehmen.
- 11** Die Klägerin beantragt, die Revision gegen das Urteil des FG Nürnberg vom 1. Dezember 2010 5 K 226/2006 zuzulassen.

Entscheidungsgründe

- 12** II. Die Beschwerde ist unbegründet. Gründe, welche die Zulassung der Revision i.S. des § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) rechtfertigen könnten, liegen, soweit sie überhaupt in der nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gebotenen Weise geltend gemacht worden sind, nicht vor.
- 13** 1. Die Klägerin hat zwar durch ihre Rüge, sie sei in ihrem Recht auf rechtliches Gehör dadurch verletzt worden, dass das FG eine Überraschungsentscheidung getroffen habe, einen Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO geltend gemacht. Eine Überraschungsentscheidung liegt aber in der Sache nicht vor.
- 14** a) Von einer Überraschungsentscheidung ist auszugehen, wenn das Gericht seine Entscheidung auf einen bis zum Ergehen der Entscheidung nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt gestützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gegeben hat, mit der alle oder einzelne Beteiligte nach dem bisherigen Verlauf des Verfahrens nicht zu rechnen brauchten (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. April 1990 VIII R 170/83, BFHE 160, 256, BStBl II 1990, 539; BFH-Beschluss vom 16. November 2009 V B 37/09, BFH/NV 2010, 450). Eine solche Überraschungsentscheidung verletzt den Anspruch der Verfahrensbeteiligten auf rechtliches Gehör

(Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 8. Juli 1997 1 BvR 1934/93, Neue Juristische Wochenschrift 1997, 2305), weshalb das FG, wenn es sein Urteil auf einen Gesichtspunkt stützen will, den ein Beteiligter erkennbar übersehen oder für unwesentlich gehalten hat, diesen nach § 139 Abs. 2 der Zivilprozessordnung i.V.m. § 155 FGO zuvor auf den Gesichtspunkt hinweisen und ihm Gelegenheit zur Stellungnahme geben muss (BFH-Beschluss vom 2. Februar 2004 VIII B 59/03, juris).

- 15** b) Eine Überraschungsentscheidung liegt danach nicht vor, wenn das FG vor seiner Entscheidung auf seine neue Rechtsauffassung hinweist (BFH-Beschluss vom 20. Februar 2003 IX B 58/02, BFH/NV 2003, 810). Deshalb entspricht es auch allgemeiner Auffassung, dass ein FG eine Überraschungsentscheidung bereits dadurch vermeiden kann, dass es auf bis dahin nicht erörterte tatsächliche oder rechtliche Aspekte schriftlich, in einem Erörterungstermin oder in der mündlichen Verhandlung hinweist (vgl. Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 119 FGO Rz 213). Im Streitfall hatte zwar die Frage einer verfassungskonform-einengenden Auslegung des § 34 Abs. 1 EStG bis zur mündlichen Verhandlung keine Rolle gespielt und war der gesamte Rechtsstreit bis dahin alleine unter dem Gesichtspunkt des Vorliegens eines klägerischen Gesamtplans geführt worden. Allerdings hat das FG die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung mit seiner Rechtsauffassung konfrontiert und mit ihnen dazu das Rechtsgespräch gesucht.
- 16** c) Eine Verletzung des Anspruchs der Klägerin auf rechtliches Gehör liegt auch nicht vor, soweit sie in der mündlichen Verhandlung nicht umfassend auf die aufgeworfene Rechtsfrage vorbereitet war. Abgesehen davon, dass die Klägerin bereits dort ihre Auffassung deutlich machen konnte, dass sie mit einer restriktiven Auslegung des § 34 Abs. 1 EStG nicht einverstanden war, hat sie ausweislich der Sitzungsniederschrift in der mündlichen Verhandlung keine Rüge der Verletzung rechtlichen Gehörs erhoben und keinen Antrag auf Vertagung gestellt. Vielmehr hat sie bereits am Tag nach der mündlichen Verhandlung einen umfänglichen Schriftsatz zur Auslegung der Norm beim FG eingereicht, den dieses im schriftlichen Urteil auch berücksichtigt hat.
- 17** d) Die Klägerin hat im Übrigen in ihrer Beschwerdebegründung im Wesentlichen die Argumente wiederholt, die sie bereits in ihrem --im FG-Urteil berücksichtigten-- Schriftsatz vom 2. Dezember 2010 vorgebracht hat, weshalb sich eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör auch nicht im Hinblick auf die von ihr beantragte Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung ergeben kann. Insofern hätte sie vortragen müssen, was sie in einem weiteren Schriftsatz oder in einer weiteren mündlichen Verhandlung --über den von ihr nachgereichten Schriftsatz hinaus-- zusätzlich vorgetragen hätte und inwieweit dieser Vortrag zu einer für sie günstigeren Entscheidung des FG hätte führen können (vgl. BFH-Beschluss vom 12. Oktober 2010 I B 190/09, BFH/NV 2011, 291).
- 18** 2. Die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO scheidet --wie die Klägerin selbst zutreffend ausführt-- schon deshalb aus, weil die Frage der Auslegung des § 34 Abs. 1 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung ausgelaufenes Recht betrifft. Die Veräußerung von Teilen von Mitunternehmeranteilen ist nach der ab 1. Januar 2002 geltenden Rechtslage durchgängig von der Tarifbegünstigung ausgeschlossen (vgl. § 16 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 52 Abs. 34 EStG 2002). Rechtsfragen über ausgelaufenes Recht sind nur dann von grundsätzlicher Bedeutung, wenn sie sich auch in der Zukunft für einen nicht überschaubaren Personenkreis stellen. Daran fehlt es aber, weil bei Veräußerungen nach dem 31. Dezember 2001 die Tarifbegünstigung der §§ 16, 34 EStG die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils erfordert und hiernach nicht zweifelhaft sein kann, dass sie auch die Veräußerung der im notwendigen Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Anteile an einer Kapitalgesellschaft jedenfalls dann voraussetzt, wenn diese sowohl bei funktionaler als auch bei quantitativer Beurteilung (Höhe der stillen Reserven) zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 2. Oktober 1997 IV R 84/96, BFHE 184, 425, BStBl II 1998, 104; BFH-Beschluss vom 17. Juli 2008 IV B 26/08, BFH/NV 2008, 2003). Der Senat vermag auch nicht zu erkennen, dass die im anhängigen Verfahren zu beurteilende Sachverhaltsgestaltung (Veräußerung von Teilen einer KG-Beteiligung bzw. von im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen GmbH-Anteilen) im Hinblick auf die Gewährung des Tarifprivilegs der §§ 16, 34 EStG noch für einen größeren Kreis von offenen Fällen Bedeutung erlangen könnte (vgl. BFH-Beschlüsse vom 1. April 2005 VIII B 157/03, BFH/NV 2005, 1540; in BFH/NV 2008, 2003).
- 19** 3. Soweit die Klägerin geltend macht, die Revision sei nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen eines vom FG begangenen qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers zuzulassen, ist dem nicht zu folgen, weil das FG keinen derartig schwerwiegenden Fehler begangen hat.
- 20** a) Voraussetzung einer Revisionszulassung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers ist es, dass die Entscheidung des FG in einem solchen Maße fehlerhaft ist, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung

wiederhergestellt werden könnte (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 28. August 2007 VII B 357/06, BFH/NV 2008, 113, m.w.N.). Diese Voraussetzung kann zwar etwa vorliegen, wenn das FG eine offensichtlich einschlägige entscheidungserhebliche Vorschrift übersehen hat (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Juli 2003 V B 72/02, BFH/NV 2003, 1597) oder sein Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt bzw. auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht (vgl. BFH-Beschluss vom 8. Februar 2006 III B 128/04, BFH/NV 2006, 1116). Allerdings reichen unterhalb dieser Schwelle liegende, auch erhebliche Rechtsfehler nicht aus, um eine greifbare Gesetzeswidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung anzunehmen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 7. Juli 2005 IX B 13/05, BFH/NV 2005, 2031; vom 12. Mai 2011 IX B 121/10, BFH/NV 2011, 1391).

- 21** b) Im Streitfall liegt ein Fall offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck des § 34 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG widersprechender Gesetzesauslegung nicht vor. Zwar spricht der Wortlaut des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG, auf den --wenn auch nicht spezifisch-- § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG Bezug nimmt, dafür, dass auch die Veräußerung von Teilen von Mitunternehmeranteilen zu nach § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG privilegierten Veräußerungsgewinnen führt. Danach gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Gewinne, die bei der Veräußerung des "Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)", erzielt werden. Schon insoweit ist es allerdings nicht völlig unvertretbar, zu einer restriktiven Auslegung zu gelangen, weil es sprachlich möglich, wenn auch nicht gerade naheliegend ist, den "Anteil eines Gesellschafters" i.S. des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG als den gesamten Anteil zu verstehen. Hinzu kommt, dass nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG Veräußerungsgewinne i.S. des § 16 EStG nur als außerordentliche Einkünfte "in Betracht kommen". Zwar spricht auch insoweit viel dafür, dass eine Verweisung in dem Sinne gewollt ist, dass Veräußerungsgewinne i.S. des § 16 EStG stets außerordentliche Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG sind. Auch insoweit ist es aber nicht vollkommen ausgeschlossen, mit dem FG ein abweichendes Begriffsverständnis zu vertreten. Danach ist von einer greifbar gesetzwidrigen oder gar willkürlichen Entscheidung des FG nicht auszugehen.
- 22** 4. Der Beschluss ergeht im Übrigen nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ohne weitere Begründung und insbesondere ohne Wiedergabe des Tatbestandes.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de