

# Beschluss vom 14. May 2013, X B 184/12

## Voraussetzungen der Revisionszulassung wegen Divergenz

BFH X. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2

vorgehend FG Nürnberg, 07. May 2012, Az: 1 K 1303/10

## Leitsätze

1. NV: Die Zulassung der Revision wegen Divergenz setzt neben der Darlegung einander widersprechender abstrakter Rechtssätze voraus, dass der Rechtssatz aus der angeführten Divergenzentscheidung dort tragend war.
2. NV: Rechtssätze, die zur Darlegung einer Divergenz geeignet sind, können auch konkludent in scheinbar fallbezogenen Ausführungen enthalten sein.
3. NV: Das Übersehen einer höchstrichterlichen Rechtsprechung bewirkt --anders als das Übersehen einer Rechtsnorm-- nicht die greifbare Gesetzwidrigkeit der betroffenen Entscheidung.

## Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten darüber, ob die Beteiligung an einer Betriebs-Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen des Besitz-Einzelunternehmers gehörte oder wegen einer Bilanzierungskonkurrenz vorrangig bei einer Mitunternehmerschaft auszuweisen war.
- 2 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) wurde im Streitjahr 2002 mit ihrem Ehemann (E) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Vater (V) des E war ursprünglich Inhaber eines Einzelhandelsgeschäfts. Er war zudem Eigentümer des Betriebsgrundstücks, das im Zentrum einer Kreisstadt liegt. Im Jahr 1966 brachte er sein Einzelunternehmen einschließlich des Grundstücks in eine neu gegründete KG ein. V wurde mit einem Kapitalanteil von 90 % Komplementär, E wurde Kommanditist (Kapitalanteil 10 %). Im Jahr 1979 gründeten V und E eine GmbH, an die die KG ihr Geschäft verpachtete und ihr Vorratsvermögen verkaufte. Zunächst waren E zu 99,5 % und V zu 0,5 % an der GmbH beteiligt. Die Anteile an der GmbH wurden weder als Sonderbetriebsvermögen bei der KG noch in anderer Weise bilanziell ausgewiesen. Im Jahr 1980 übertrug V seinen GmbH-Anteil an E, so dass dieser Alleingesellschafter der GmbH wurde.
- 3 1983 erwarb E das dem Betriebsgrundstück benachbarte Grundstück (Grundstück N), auf dem ebenfalls ein Einzelhandelsgeschäft betrieben wurde. Anschließend vermietete er Teile des aufstehenden Gebäudes an die GmbH, die damit einen weiteren Geschäftszweig eröffnete. Die Anteile an der GmbH wurden weiterhin nicht bilanziert. Im Rahmen einer für die Veranlagungszeiträume ab 1990 durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, E habe mit der Vermietung der Räume im Grundstück N eine Betriebsaufspaltung begründet. Er ordnete die GmbH-Beteiligung dem Betriebsvermögen des Besitz-Einzelunternehmers des E zu und setzte sie --erstmalig in der Prüferbilanz zum 31. Dezember 1990-- mit ihrem Nennwert an. E folgte dem und wies die Beteiligung in der Folgezeit auch in den von ihm erstellten Bilanzen aus.
- 4 Im Jahr 1985 erwarb die KG ein Grundstück im Industriegebiet der Kreisstadt (Grundstück I) und errichtete darauf einen Neubau, den sie zu einem großen Teil an die GmbH verpachtete. Diese eröffnete dort einen Großhandel, der deutlich umsatzstärker war als das auf dem Grundstück N betriebene Einzelhandelsgeschäft.
- 5 1998 erteilte V dem E für die KG eine notariell beurkundete, jederzeit widerrufliche Generalvollmacht, nach der E berechtigt war, die KG in allen Angelegenheiten zu vertreten. Im Jahr 2001 waren der --mittlerweile 94-jährige-- V (weiterhin als Komplementär) und E (als Kommanditist) zu je 50 % an der KG beteiligt; das Finanzgericht (FG) hat

nicht festgestellt, zu welchem Zeitpunkt die im Vergleich zum Gründungsjahr der KG eingetretene Änderung der Beteiligungsverhältnisse vorgenommen worden ist.

- 6 Mit Wirkung zum 1. Januar des Streitjahres 2002 übertrug E seinem Sohn (S) 30 % der GmbH-Anteile im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Er minderte in seiner Bilanz zum 31. Dezember 2002 den Buchwert des Beteiligungsansatzes entsprechend, zog aus der Übertragung aber keine weiteren einkommensteuerrechtlichen Konsequenzen. Demgegenüber sah der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) in diesem Vorgang eine gewinnrealisierende Entnahme des übertragenen Anteils.
- 7 Hiergegen wandte die Klägerin im Wesentlichen ein, die GmbH-Anteile seien zugleich als Sonderbetriebsvermögen des E bei der KG anzusehen. In den Jahren 1979 und 1980 habe eine Betriebsaufspaltung zwischen der KG und der GmbH bestanden. Auch wenn diese durch Wegfall der personellen Verflechtung im Jahr 1980 beendet worden sei, seien die Anteile im Sonderbetriebsvermögen verblieben, da die Geschäftsbeziehung zur GmbH weiterhin von entscheidender Bedeutung für die KG gewesen und eine Entnahmehandlung nicht erkennbar sei. Nach 1985 sei zudem eine erneute Betriebsaufspaltung zwischen der KG und der GmbH begründet worden: Die sachliche Verflechtung sei durch die Überlassung des bedeutsamen Grundstücks I verstärkt worden; die personelle Verflechtung ergebe sich daraus, dass E --obwohl nicht Mehrheitsgesellschafter der KG-- aufgrund der Generalvollmacht habe allein handeln können und V wegen seines hohen Alters nicht mehr habe "stören" können und wollen.
- 8 Die danach hinsichtlich der GmbH-Anteile zwischen dem Ansatz im Besitz-Einzelunternehmen des E und in dessen Sonderbetriebsvermögen bei der KG entstandene Bilanzierungskonkurrenz sei nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung zugunsten der Bilanzierung bei der Mitunternehmerschaft aufzulösen. Der Ansatz eines Entnahmegewinns im Einzelunternehmen sei daher unzulässig. Ob im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns der KG ein Entnahmegewinn anzusetzen sei bzw. verfahrensrechtlich noch erfasst werden könne, sei im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden.
- 9 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das FG führte aus, E habe mit der Vermietung des Grundstücks N an die GmbH eine Betriebsaufspaltung begründet. Die GmbH-Anteile seien Teil des notwendigen Betriebsvermögens seines Besitz-Einzelunternehmens gewesen. Eine Bilanzierungskonkurrenz zur KG sei nicht eingetreten: Zwischen der KG und der GmbH habe mangels personeller Verflechtung keine Betriebsaufspaltung bestanden. Die Generalvollmacht reiche nicht aus, um die fehlende Stimmrechtsmehrheit des E zu überspielen, da sie nur eine Vertretungsbefugnis nach außen dokumentiere, aber nicht von den Weisungen der Gesellschafterversammlung dispensiere. Zwar hätte E die GmbH-Anteile als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen in der KG behandeln können, weil die Beteiligung sowohl für die KG als auch für seine Kommanditistenstellung förderlich gewesen sei. E habe die Anteile aber nicht --durch entsprechende Bilanzierung-- seinem gewillkürten Sonderbetriebsvermögen zugeordnet, sondern im Besitz-Einzelunternehmen ausgewiesen. Daher sei der 30 %-Anteil im Jahr 2002 aus diesem Betriebsvermögen gewinnrealisierend entnommen worden.
- 10 Mit ihrer Beschwerde begehrt die Klägerin die Zulassung der Revision wegen Divergenz und greifbarer Gesetzeswidrigkeit der Vorentscheidung.
- 11 Das FA hält die Beschwerde für unbegründet.

## Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Beschwerde ist unbegründet.
- 13 Keiner der von der Klägerin geltend gemachten Zulassungsgründe ist tatsächlich gegeben.
- 14 1. Die Revision ist nicht wegen Divergenz (Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) zuzulassen.
- 15 a) Die Darlegung dieses Zulassungsgrundes setzt die Gegenüberstellung einander widersprechender abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und der herangezogenen Divergenzentscheidung andererseits voraus (Senatsbeschluss vom 18. Januar 2011 X B 34/10, BFH/NV 2011, 813, unter 1.c, m.w.N.). Eine Revisionszulassung wegen Divergenz kann nicht erfolgen, wenn der Rechtssatz aus der vermeintlichen Divergenzentscheidung dort nicht tragend war (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2011, 813, unter 2.b, m.w.N.).

- 16** b) Die Beschwerdebegründung wird diesen Darlegungsanforderungen nicht gerecht. Zwar ließe sich zugunsten der Klägerin noch die Annahme vertreten, dass sie einen hinreichend abstrakten Rechtssatz aus der Entscheidung der Vorinstanz herausgearbeitet hat ("Das FG hat nur gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II angenommen, um eine Bilanzierungskonkurrenz zum gewerblichen Einzelunternehmen von <E> zu vermeiden"). Denn derartige Rechtssätze können auch konkludent in scheinbar fallbezogenen Ausführungen enthalten sein (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. Juli 1997 II B 18/97, BFH/NV 1998, 188). Es ist der Klägerin aber nicht gelungen, aus den von ihr angeführten BFH-Entscheidungen tragende Rechtssätze herauszuarbeiten, die zu dem Rechtssatz, den die Klägerin dem angefochtenen Urteil entnimmt, in Widerspruch stehen.
- 17** aa) Aus dem BFH-Urteil vom 14. August 1975 IV R 30/71 (BFHE 117, 44, BStBl II 1976, 88) führt die Beschwerde den folgenden Rechtssatz an: "Der BFH stellte heraus, dass die Geschäftsanteile deswegen Sonderbetriebsvermögen II bei der Kommanditgesellschaft (Pächterin) sind, weil über die Geschäftsanteile die Kommanditgesellschaft Einfluss nehmen kann auf die Willensbildung bei der GmbH. Die Geschäftsanteile sind damit ein Instrument zur Erhaltung der wesentlichen Grundlage des gewerblichen Unternehmens des Pächters (Kommanditgesellschaft)."
- 18** Dieser Rechtssatz steht nicht in einem Widerspruchsverhältnis zu dem angeführten Rechtssatz aus dem FG-Urteil. Das FG hat sich mit der Frage des *gewillkürten* Sonderbetriebsvermögens befasst. Hierzu äußert sich der BFH in der von der Klägerin zitierten Passage seiner Entscheidung hingegen nicht ausdrücklich.
- 19** Im Kern legt die Klägerin mit ihrem Beschwerdevorbringen keine Divergenz dar, sondern nimmt vielmehr eine Subsumtion des im Streitfall verwirklichten Sachverhalts unter die Grundsätze vor, die sie der Entscheidung in BFHE 117, 44, BStBl II 1976, 88 entnimmt. Mit bloßen Subsumtionsfehlern kann jedoch grundsätzlich weder eine Divergenz noch ein anderer Revisionszulassungsgrund dargelegt werden (Senatsbeschlüsse vom 11. Mai 2010 X B 183/09, BFH/NV 2010, 2077, unter 2.a aa, und vom 14. Dezember 2010 X B 120/10, BFH/NV 2011, 446, unter 1.a).
- 20** bb) Dem BFH-Urteil vom 7. Juli 1992 VIII R 2/87 (BFHE 168, 322, BStBl II 1993, 328) entnimmt die Klägerin den Rechtssatz, "dass die Eigenschaft von Sonderbetriebsvermögen II dann gegeben sein kann, wenn beide Gesellschaften trotz verschiedener Geschäftsbereiche nach einem einheitlichen wirtschaftlichen Gesamtkonzept geführt werden."
- 21** Auch insoweit wird keine Divergenz dargelegt. Der diesem BFH-Urteil entnommene Rechtssatz befasst sich nicht mit der Abgrenzung zwischen notwendigem und gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen. Auch scheint er --jedenfalls in der Form, wie die Klägerin ihn zitiert-- keinen zwingenden Charakter zu haben ("kann"). Vor allem aber war er für die Entscheidung des BFH nicht tragend --und ist damit nach den unter 1.a dargelegten Grundsätzen nicht divergenzfähig--, weil der VIII. Senat im Ergebnis die Eigenschaft der dort streitgegenständlichen GmbH-Anteile als Sonderbetriebsvermögen verneint hat.
- 22** cc) Der Rechtssatz, den die Klägerin dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92 (BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a bb) entnimmt, weist keinen erkennbaren Bezug zum Streitfall auf.
- 23** dd) Das BFH-Urteil vom 23. Januar 1992 XI R 36/88 (BFHE 167, 491, BStBl II 1992, 721) enthält zwar den von der Klägerin herausgearbeiteten Rechtssatz, wonach die Beteiligung des Gesellschafters einer Personengesellschaft an einer GmbH, der die Personengesellschaft ihr Anlagevermögen vermietet hat, zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen gehört. Auch weicht dieser Rechtssatz von dem im FG-Urteil enthaltenen Rechtssatz ab. Er war für die Entscheidung in BFHE 167, 491, BStBl II 1992, 721 aber nicht tragend, so dass auch dieses Urteil nicht divergenzfähig ist.
- 24** Der von der Klägerin herangezogene Rechtssatz findet sich vielmehr nur in dem Rechtsprechungsüberblick, den der XI. Senat zu Beginn der Entscheidungsgründe des Urteils in BFHE 167, 491, BStBl II 1992, 721 gegeben hat. In dem Sachverhalt, den der XI. Senat konkret zu beurteilen hatte, ging es nicht um die Vermietung von Anlagevermögen an eine GmbH. Vielmehr war Gegenstand der dortigen KG ein Bauunternehmen, während die GmbH, an der einer der Gesellschafter der KG beteiligt war, ein Parkhaus betrieb. Zwischen der KG und der GmbH bestanden nach Abwicklung eines punktuellen Vertrags (Bauvertrag) keine laufenden Geschäftsbeziehungen mehr, insbesondere keine Miet- oder Pachtverträge. Der XI. Senat hat die GmbH-Anteile im Ergebnis nicht als Sonderbetriebsvermögen angesehen.
- 25** Zudem befassen sich auch die beiden Entscheidungen, die der XI. Senat im Rahmen seines Rechtsprechungsüberblicks für die von der Klägerin herausgearbeitete Aussage zitiert, nicht mit der Verpachtung

von Anlagevermögen, sondern mit Fallgestaltungen, in denen die KG die von der GmbH produzierten Waren vertrieben hat (BFH-Urteil vom 6. Juli 1989 IV R 62/86, BFHE 157, 551, BStBl II 1989, 890) bzw. ein geringfügiger Teil des Umsatzes der KG auf Lizenzzahlungen der Kapitalgesellschaft beruhte (BFH-Urteil vom 31. Oktober 1989 VIII R 374/83, BFHE 159, 434, BStBl II 1990, 677: Sonderbetriebsvermögen im Ergebnis verneint).

- 26** 2. Die Zulassung der Revision ist auch nicht deshalb zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung geboten, weil die angefochtene Entscheidung greifbar gesetzwidrig wäre.
- 27** a) Die Revision ist nur dann nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers zuzulassen, wenn die Entscheidung des FG sich in einem solchen Maße als fehlerhaft darstellt, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur wiederhergestellt werden kann (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 Gesetzwidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung anzunehmen (vgl. zusammenfassend BFH-Beschluss vom 16. Mai 2012 IV B 48/11, BFH/NV 2012, 1462, unter II.3.a, m.w.N.).
- 28** b) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt.
- 29** aa) Zunächst meint die Klägerin, die Entscheidung der Vorinstanz sei greifbar gesetzwidrig, weil dem Steuerpflichtigen in keiner der zitierten BFH-Entscheidungen ein Wahlrecht zur Bildung gewillkürten Sonderbetriebsvermögens eingeräumt werde und das FG die einschlägige höchstrichterliche Rechtsprechung "schlicht übersehen" habe.
- 30** Hierzu weist das FA zutreffend darauf hin, dass der BFH in dem von der Klägerin selbst angeführten Urteil in BFHE 167, 491, BStBl II 1992, 721 (unter II.4.) ausdrücklich prüft, ob die von dem Gesellschafter einer KG gehaltenen Anteile an mehreren Kapitalgesellschaften zu seinem gewillkürten Sonderbetriebsvermögen bei der KG gehören, also die Existenz von gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen in einer Entscheidung, die auch die Klägerin als einschlägig ansieht, ersichtlich für möglich hält.
- 31** Im Übrigen führt das Übersehen einer höchstrichterlichen Rechtsprechung --anders als das Übersehen einer Rechtsnorm-- nach den vom BFH zu § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO entwickelten Grundsätzen nicht zur Annahme einer greifbar gesetzwidrigen Entscheidung (BFH-Beschlüsse vom 29. Juli 2004 VI B 174/02, BFH/NV 2004, 1547, und vom 19. Juli 2012 X B 88/11, BFH/NV 2012, 1932, unter II.1.b aa, beide m.w.N.).
- 32** bb) Ferner ist die Klägerin der Auffassung, die Vorentscheidung sei insoweit "willkürlich", als das FG ihre Behauptung, V habe aufgrund seines Alters nicht mehr "stören" können und wollen, nicht zum Anlass genommen habe, trotz fehlender Stimmenmehrheit des E dessen Beherrschung der KG und damit eine personelle Verflechtung zwischen der KG und der GmbH zu bejahen.
- 33** Indes ist nicht erkennbar, dass die Klägerin ihre --nach Aktenlage unsubstantiierte-- Behauptung zum angeblich altersbedingt fehlenden Können und Wollen des V während des Verwaltungs- oder Klageverfahrens durch konkreten Tatsachenvortrag und Beweisangebote untermauert hätte. Im Übrigen hat sich die Klägerin weder in ihrem vorinstanzlichen Vorbringen noch in der Beschwerdebegründung mit der umfangreichen höchstrichterlichen Rechtsprechung zu den Fällen, in denen ausnahmsweise entgegen der bestehenden Stimmrechtsverhältnisse eine personelle Verflechtung kraft "faktischer Beherrschung" der Personengesellschaft angenommen worden ist, auseinandergesetzt.
- 34** cc) Die Klägerin sieht darüber hinaus den Umstand, dass das FG ihrer Auffassung zur Annahme eines die Gewinnrealisierung vermeidenden "Gesamtplans" hinsichtlich der Anteilsübertragung auf S nicht gefolgt ist, als schwerwiegenden Rechtsfehler an. Zugleich erklärt sie jedoch selbst, diese Frage könne in einem künftigen Revisionsverfahren im Streitfall keine Rolle spielen. Damit kann dieser Problemkreis auch nicht Grundlage einer Revisionszulassung sein.
- 35** 3. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

