

Beschluss vom 22. November 2013, III B 35/12

Mehraktige Veräußerung eines Mitunternehmeranteils und sog. Gesamtplanrechtsprechung - Darlegung des Erfordernisses der Rechtsfortbildung

BFH III. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 116 Abs 3 S 3, EStG § 16 Abs 1 S 2, EStG § 18 Abs 3 S 2, EStG § 34

vorgehend FG Münster, 24. January 2012, Az: 15 K 461/08 F

Leitsätze

1. NV: Es ist höchstrichterlich geklärt, dass für Zwecke der Tarifbegünstigung eines Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils mehrere an sich getrennte Übertragungsvorgänge zu einem einheitlichen Vorgang verklammert werden können, wenn die Vorgänge in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang zueinander stehen. Ebenso ist geklärt, dass für die Bestimmung des Zeitraums, innerhalb dessen von einem engen zeitlichen Zusammenhang auszugehen ist, auf den von der Rechtsprechung für eine begünstigte Betriebsaufgabe höchstens akzeptierten zeitlichen Abstand zwischen dem ersten und letzten Aufgabekt zurückgegriffen werden kann .
2. NV: Beruft sich der Beschwerdeführer auf das Erfordernis der Rechtsfortbildung, sind zur Klärbarkeit der Rechtsfrage schlüssige und substantiierte Angaben zu machen, die umso genauer sein müssen, je weniger sich aus der Vorentscheidung ergibt, dass die Entscheidung von der Beantwortung der bezeichneten Rechtsfrage abhängt .

Gründe

- 1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Sofern die von der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) behaupteten Zulassungsgründe überhaupt in einer den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) genügenden Form dargelegt worden sein sollten, liegen sie jedenfalls nicht vor.
- 2 1. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).
- 3 a) Dieser Zulassungsgrund ist nur gegeben, wenn die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. An der Klärungsbedürftigkeit fehlt es, wenn die Rechtsfrage anhand der gesetzlichen Grundlagen und der bereits vorliegenden Rechtsprechung beantwortet werden kann und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung der Rechtsfrage durch den Bundesfinanzhof (BFH) geboten erscheinen lassen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 23. März 2009 XI B 89/08, BFH/NV 2009, 976, m.w.N.). Ferner darf sich die Bedeutung der Rechtssache nicht in der Entscheidung des konkreten Einzelfalls erschöpfen, sondern muss eine Vielzahl gleichartiger Fälle betreffen und einer Verallgemeinerung zugänglich sein (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 28. Juni 2006 III B 119/05, BFH/NV 2006, 1844). Ob diese Voraussetzungen vorliegen, richtet sich grundsätzlich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Entscheidung über die Nichtzulassungsbeschwerde (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 61, m.w.N. aus der Rechtsprechung).
- 4 b) Im Streitfall hält die Klägerin die Rechtsfrage für grundsätzlich bedeutsam, ob bei einer auf einem einheitlichen Willensentschluss im Sinne eines Gesamtplans beruhenden, in zwei Teilakten vorgenommenen (entgeltlichen) Übertragung eines gesamten Mitunternehmeranteils innerhalb eines Zeitraums von zwei Jahren die Wertung als einheitlicher Vorgang davon abhängt, dass "besondere Umstände" gegeben seien.
- 5 Das Finanzgericht (FG) hat seine Entscheidung für den Fall, dass die sog. Gesamtplanrechtsprechung trotz der im Streitjahr 2003 geltenden Fassung des § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf Fälle vorliegender Art anwendbar sein sollte, darauf gestützt, dass jedenfalls die hiernach erforderlichen Voraussetzungen nicht gegeben seien.

- 6** Soweit man diese Rechtsprechung mit dem FG zugrunde legt, ist höchstrichterlich geklärt, dass bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils eine an Sinn und Zweck orientierte Auslegung der § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 34 EStG einer auf die Anteilsübertragungszeitpunkte bezogenen isolierten Betrachtung der Übertragungsvorgänge entgegenstehen kann (BFH-Urteile vom 6. September 2000 IV R 18/99, BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229; vom 30. August 2012 IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376). Hiernach ist für die Frage der Tarifbegünstigung eines Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ähnlich wie bei der Betriebsaufgabe eine zeitraumbezogene Betrachtung anzustellen, wenn ein "Veräußerungsplan" mehrere Teilakte umfasst (BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 376). Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass an sich getrennte Übertragungsvorgänge zu einem einheitlichen Vorgang verklammert werden können, wenn die Vorgänge in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen bzw. sachlichen Zusammenhang zueinander stehen (dazu bereits BFH-Urteil vom 3. Oktober 1989 VIII R 142/84, BFHE 159, 428, BStBl II 1990, 420; vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 376). Dabei kann für die Bestimmung des Zeitraums, innerhalb dessen von einem engen zeitlichen Zusammenhang auszugehen ist, auf den von der Rechtsprechung für eine begünstigte Betriebsaufgabe höchstens akzeptierten zeitlichen Abstand zwischen dem ersten und letzten Aufgabeakt (Abwicklungszeitraum) zurückgegriffen werden (BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 376, unter II.3.b dd (5)). Hierbei ist wiederum zu beachten, dass nach bisheriger Rechtsprechung im Grundsatz die Dauer des Abwicklungszeitraums nach den Umständen des Einzelfalls zu bemessen und eine Schematisierung nicht angebracht ist (vgl. dazu BFH-Urteil vom 26. Mai 1993 X R 101/90, BFHE 171, 468, BStBl II 1993, 710, unter 1.d). Danach kann eine im Einzelfall gegebene lange Dauer des "Aufgabezeitraums" noch durch hinreichende Gründe (z.B. schwere Verkäuflichkeit der wesentlichen Betriebsgrundlagen) gerechtfertigt sein (vgl. dazu BFH-Urteil vom 12. Dezember 2000 VIII R 10/99, BFHE 194, 135, BStBl II 2001, 282).
- 7** Mit Blick auf diese Rechtsprechung ist es nicht zu beanstanden, wenn das FG in einem Fall, in dem sich --wie hier-- die zweiaktige Veräußerung eines nur aus dem Gesellschaftsanteil bestehenden Mitunternehmeranteils über einen Zeitraum von ca. zwei Jahren erstreckt, zur Feststellung eines einheitlichen Vorgangs die Frage prüft, ob es für diese lange Dauer des Geschehens noch hinreichende Gründe gibt oder --wie es das FG formuliert-- hierfür "besondere(r) Umstände" vorliegen. Grundsätzliche Bedeutung kommt der von der Klägerin bezeichneten Rechtsfrage daher nicht zu.
- 8** Ob solche hinreichenden Gründe oder "besonderen Umstände" tatsächlich vorliegen, ist Sache der Tatsachen- und Beweiswürdigung durch das FG und daher ebenfalls keine grundsätzlich bedeutsame Rechtsfrage.
- 9** c) Soweit die Klägerin mit ihrem Vortrag auch eine fehlerhafte Tatsachenwürdigung durch das FG rügen sollte, macht sie einen materiellen Fehler geltend, der grundsätzlich --so er denn vorliegt-- nicht die Zulassung der Revision rechtfertigt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 21. August 2013 III B 122/12, BFH/NV 2013, 1798).
- 10** 2. Die Revision ist auch nicht wegen der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO).
- 11** a) Der Zulassungsgrund der Rechtsfortbildung konkretisiert den Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Ebenso wie dieser erfordert er ein Allgemeininteresse an der Klärung der Rechtsfrage; es muss sich somit auch hier um eine klärungsbedürftige, entscheidungserhebliche und klärbare Rechtsfrage handeln, deren Klärung in einem künftigen Revisionsverfahren auch zu erwarten ist (Senatsbeschluss vom 30. Januar 2006 III B 2/05, BFH/NV 2006, 910, m.w.N.). Der Beschwerdeführer muss diese Voraussetzungen in der Beschwerdebegründung substantiiert darlegen.
- 12** b) Insoweit sind die von der Klägerin erhobenen Rügen teils unzulässig, teils unbegründet.
- 13** aa) Soweit die Klägerin die Rechtsfrage aufwirft, ob sich die sog. Gesamtplanrechtsprechung --was in der Literatur eindeutig bejaht werde-- auch zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken könne, besteht kein Klärungsbedarf.
- 14** So hat der BFH (beispielsweise) mit Urteil vom 24. August 1989 IV R 67/86 (BFHE 158, 329, BStBl II 1990, 132) entschieden, dass der Gewinn aus der Entnahme von Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens zum begünstigten Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 1 Nr. 2, § 34 EStG gehören kann, wenn die Entnahme in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils steht. Diesen Ausführungen liegt ersichtlich der Rechtsgedanke eines "Gesamtplans" zugrunde. Zugleich lässt sich diesen Ausführungen entnehmen, dass sich die sog. Gesamtplanrechtsprechung auch zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken kann.

- 15** bb) Soweit die Klägerin sinngemäß die Rechtsfrage aufwirft, ob die sog. Gesamtplanrechtsprechung auf eine nach dem 31. Dezember 2001 erfolgende, zeitlich gestreckte Übertragung eines gesamten Mitunternehmeranteils durch mehrere (entgeltliche) Teilanteilsübertragungen überhaupt anwendbar sei, legt sie deren Klärungsbedarf nicht substantiiert dar.
- 16** Die Klägerin führt zwar aus, dass der Gewinn aus der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils ab dem Jahr 2002 --im Gegensatz zu der bis 31. Dezember 2001 geltenden Rechtslage-- nicht mehr tarifbegünstigt sei. Hiermit wird aber allein der Grund dafür angeführt, warum es im Streitfall zur Erlangung der Tarifbegünstigung überhaupt erforderlich ist, auf die sog. Gesamtplanrechtsprechung zurückzugreifen. Die Klägerin zeigt hingegen nicht auf, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die bezeichnete Rechtsfrage umstritten ist (vgl. dazu Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 116 FGO Rz 180). Im Übrigen legt sie auch nicht unter Auseinandersetzung mit der einschlägigen Rechtsprechung des BFH, wonach der "Gesamtplan" bei Anteilsveräußerungen auf einer teleologischen Auslegung der § 16 Abs. 1 Nr. 2, § 34 EStG fußt (BFH-Urteil in BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229), die Gründe dafür dar, weshalb diese Rechtsprechung auf die veränderte Rechtslage nicht übertragen werden kann. Solche Darlegungen hätten jedoch erwartet werden dürfen (vgl. dazu Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 33).
- 17** cc) Soweit die Klägerin meint, es sei die Rechtsfrage zu klären, in welchen zeitlichen Grenzen die Teilanteilsveräußerungen erfolgen müssten, um noch einen engen zeitlichen Zusammenhang bejahen zu können, legt die Klägerin nicht schlüssig dar, dass diese Frage im angestrebten Revisionsverfahren klärbar ist.
- 18** Eine Rechtsfrage ist nur dann klärbar, wenn es bei der Entscheidung über die künftige Revision auf die Rechtsfrage ankommt, und zwar in der Weise, dass die Entscheidung des Rechtsstreits von der Rechtsfrage und deren Klärung abhängt (Beermann in Beermann/Gosch, FGO § 115 Rz 108). Deshalb sind zur Klärbarkeit der Rechtsfrage schlüssige und substantiierte Angaben zu machen, die umso genauer sein müssen, je weniger sich aus der Vorentscheidung ergibt, dass die Entscheidung von der Beantwortung der bezeichneten Rechtsfrage abhängt (Lange in HHSp, § 116 FGO Rz 181, 188).
- 19** Das FG hat in dem angefochtenen Urteil zwar ausgeführt, dass es an einem engen zeitlichen Zusammenhang fehle. Tatsächlich stützte es seine Entscheidung, in der es eine Verklammerung der beiden (Teil-)Anteilsübertragungen zu einem einheitlichen Vorgang ablehnte, aber nicht allein auf das Überschreiten einer starren zeitlichen Obergrenze. Vielmehr führte es aus, dass eine rund zwei Jahre andauernde Gesamtübertragung noch an der oberen Grenze der für einheitliche Vorgänge denkbaren Zeitdauer liege. Zur Ablehnung eines einheitlichen Veräußerungsvorgangs zog das FG weitere Umstände heran. So führte es zum einen aus, die Klägerin habe sich offensichtlich Ende 2003 rechtlich noch nicht hinsichtlich ihrer übrigen Anteile binden wollen. Zum anderen wies es darauf hin, die beiden (Teil-)Anteilsübertragungen seien nicht durch besondere Tatumstände verklammert gewesen. Insoweit würdigte es auch den Umstand, dass alleiniger Grund für die Übertragung in zwei Teilakten erbschaftsteuerliche Überlegungen gewesen seien.
- 20** Demnach hat das FG eine Tatsachenwürdigung vorgenommen, deren Schlussfolgerungen für den angerufenen Senat schon dann bindend sind, wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich sind (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 376). Vor diesem Hintergrund hätte dargelegt werden müssen, warum die Entscheidung des Streitfalls gleichwohl von der Bestimmung einer starren zeitlichen Obergrenze, bei deren Einhaltung vom Vorliegen eines einheitlichen Übertragungsvorgangs auszugehen sei, abhängen soll.
- 21** dd) Soweit sich die Klägerin zur Darlegung des Erfordernisses der Rechtsfortbildung auf die gleiche Rechtsfrage beruft, die sie bereits im Rahmen der grundsätzlichen Bedeutung formuliert hat, fehlt es insoweit an einer im Allgemeininteresse liegenden klärungsbedürftigen Rechtsfrage (dazu oben unter 1.b der Gründe).
- 22** 3. Schließlich ist die Revision auch nicht wegen der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO).
- 23** a) Eine Divergenz i.S. dieser Vorschrift ist anzunehmen, wenn das FG mit einem das angegriffene Urteil tragenden und entscheidungserheblichen Rechtssatz von einem eben solchen Rechtssatz einer anderen Gerichtsentscheidung abgewichen ist (Senatsbeschluss vom 8. März 2013 III B 24/12, BFH/NV 2013, 980). Zur schlüssigen Darlegung einer solchen Abweichungsrüge muss der Beschwerdeführer u.a. tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus den behaupteten, mit Datum sowie Aktenzeichen und/oder Fundstelle bezeichneten Divergenzentscheidungen andererseits herausarbeiten und einander gegenüberstellen, um so die behauptete Abweichung zu verdeutlichen (z.B. Senatsbeschluss vom 11. März 2011 III B 76/10, BFH/NV 2011, 981).

- 24** b) Diesen Anforderungen entspricht die Beschwerdebeurteilung nicht.
- 25** aa) Soweit die Klägerin geltend macht, das FG-Urteil weiche von dem BFH-Urteil vom 12. April 1989 I R 105/85 (BFHE 157, 93, BStBl II 1989, 653) ab, fehlt es an der Darlegung eines aus dem angefochtenen FG-Urteil herausgearbeiteten abstrakten Rechtssatzes, der zu einem ebensolchen der zitierten BFH-Entscheidung im Widerspruch stehen soll. Vielmehr behauptet sie, dass sich aus dem Leitsatz der zitierten BFH-Entscheidung das Erfordernis "besonderer Tatumstände" nicht ergebe und das FG solche nicht hätte fordern dürfen. Damit legt die Klägerin aber keine Divergenz i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO dar, sondern rügt, das FG habe die zitierte BFH-Entscheidung fehlerhaft angewendet. Eine Abweichung im Grundsätzlichen wird damit nicht dargetan (BFH-Beschluss vom 20. Januar 2003 VIII B 76/02, BFH/NV 2003, 1281, m.w.N.; Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 42).
- 26** bb) Soweit die Klägerin ausführt, die Vorentscheidung weiche von dem BFH-Urteil vom 22. September 1992 VIII R 7/90 (BFHE 170, 29, BStBl II 1993, 228) ab, demzufolge es sich bei der Übertragung eines Gesellschaftsanteils um einen schlichten Rechtsübergang nach § 413 des Bürgerlichen Gesetzbuchs handele, arbeitet sie in diesem Zusammenhang weder aus dem angefochtenen FG-Urteil noch aus der zitierten BFH-Entscheidung voneinander abweichende tragende abstrakte Rechtssätze heraus. Vielmehr rügt sie auf der Grundlage der zitierten BFH-Entscheidung eine fehlerhafte Tatsachenwürdigung des FG (materieller Fehler) und damit keine Divergenz.
- 27** cc) Soweit die Klägerin eine Abweichung von den BFH-Urteilen in BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229 und in BFHE 171, 468, BStBl II 1993, 710 rügt, werden ebenfalls keine voneinander abweichenden tragenden abstrakten Rechtssätze herausgearbeitet. Vielmehr macht sie geltend, dass nach erstgenannter BFH-Entscheidung bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils eine zeitraumbezogene Betrachtung angestellt werden müsse, wenn der "Veräußerungsplan" mehrere Teilakte umfasse, und nach zweitgenannter BFH-Entscheidung ein Zeitraum von mehr als 36 Monaten als nicht mehr kurz anzusehen sei. Da hiernach über die Länge des Zeitraums hinaus keine weiteren Anforderungen an einen engen zeitlichen Zusammenhang gestellt würden, widerspreche das angefochtene FG-Urteil auch diesen Entscheidungen. Im Kern wird hiermit wiederholt eine fehlerhafte Rechtsanwendung und keine Divergenz gerügt.
- 28** dd) Soweit die Klägerin eine Abweichung von dem BFH-Urteil vom 11. Dezember 2001 VIII R 23/01 (BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474) geltend macht, wonach eine begünstigte Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils vorliege, wenn der Gesamtanteil aufgeteilt sowie an mehrere Erwerber veräußert werde und zwischen den Teilanteilsübertragungen ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang bestehe, arbeitet sie in diesem Zusammenhang keinen tragenden abstrakten Rechtssatz aus dem FG-Urteil heraus, der von der zitierten BFH-Entscheidung abweichen soll. Mit der Rüge, das FG habe die in vorgeblicher Divergenzentscheidung genannten Voraussetzungen rechtsfehlerhaft nicht bejaht, macht sie ebenfalls einen materiellen Fehler und keine Divergenz geltend.
- 29** ee) Schließlich ist auch die Rüge, das FG sei von dem BFH-Urteil in BFHE 194, 135, BStBl II 2001, 282 abgewichen, nicht ordnungsgemäß erhoben. Der BFH entschied, dass in Fällen, in denen sich der Aufgabezeitraum über drei Veranlagungszeiträume erstreckt, ausnahmsweise noch ein kurzer Zeitraum im Sinne der Rechtsprechung zur Betriebsaufgabe gegeben sein kann, soweit es für diese lange Dauer der Abwicklung des Betriebs einen hinreichenden Grund gibt. Die Klägerin macht geltend, im Streitfall seien solche sachlichen Gründe mit Blick auf ihre erbschaftsteuerliche Situation und die Vermeidung einer Liquiditätsbelastung der Beigeladenen vorhanden gewesen. Hiermit rügt die Klägerin wiederholt, das FG habe eine fehlerhafte Einzelfallentscheidung getroffen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de