

Beschluss vom 22. January 2015, X B 118/14

Übergabe von Anteilen an gewerblich geprägten Personengesellschaften nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in der ab 2008 geltenden Fassung begünstigt - grundsätzliche Bedeutung einer Rechtsfrage - Hinweis des FG auf seine Rechtsauffassung zu Beginn der mündlichen Verhandlung

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 1a S 2 Buchst a, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 96 Abs 2, GG Art 103 Abs 1, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 22. July 2014, Az: 2 K 469/14

Leitsätze

1. NV: Die Übergabe von Anteilen an gewerblich geprägten Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) ist nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in der ab 2008 geltenden Fassung begünstigt.
2. NV: Eine Rechtsfrage hat mangels Klärungsbedürftigkeit keine grundsätzliche Bedeutung, wenn sie offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG in Übereinstimmung mit der allgemeinen Meinung in der Literatur getan hat.
3. Das FG begeht keinen Verfahrensfehler, sondern verwirklicht im Gegenteil den Anspruch der Beteiligten auf Gewährung rechtlichen Gehörs, wenn es zu Beginn der mündlichen Verhandlung auf seine Rechtsauffassung hinweist.

Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 23. Juli 2014 2 K 469/14 wird als unzulässig verworfen, soweit sie sich auf die Festsetzungen des Solidaritätszuschlags, der Kirchensteuer und der Nachzahlungszinsen für die Jahre 2009 bis 2011 bezieht.

Im Übrigen wird die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 23. Juli 2014 2 K 469/14 als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren 2009 bis 2011 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Der Kläger war ursprünglich zu 20 % als Kommanditist an einer Grundstücksverwaltungsgesellschaft mbH & Co. KG (im Folgenden: Grundstücks-KG) beteiligt. Weitere Kommanditisten waren seine Schwester (S) mit ebenfalls 20 % sowie seine Mutter (M) mit 60 %. Die Komplementär-GmbH der Grundstücks-KG mit gleichen Beteiligungsverhältnissen war deren einzelvertretungsberechtigte persönlich haftende Gesellschafterin.
- 2 Die Grundstücks-KG verpachtete ein Gewerbegrundstück mit aufstehenden Gebäuden und Anlagen an eine GmbH, die eine Spedition betrieb. Geschäftsführer der GmbH waren der Kläger und S. Alleingesellschafterin der GmbH war eine Beteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG (im Folgenden: Beteiligungs-KG). Zu den Gesellschaftern der Beteiligungs-KG hat das Finanzgericht (FG) keine Feststellungen getroffen. Es hat aber festgestellt, dass M weder unmittelbar noch mittelbar an der GmbH beteiligt und auch nicht zu deren Geschäftsführung befugt war.
- 3 Im Dezember 2008 übertrug M durch einen notariell beurkundeten Vertrag "unentgeltlich im Wege vorweggenommener Erbfolge" ihre 60 %-Anteile an der Grundstücks-KG und der Komplementär-GmbH je zur Hälfte auf den Kläger und S. Die Übernehmer verpflichteten sich, an M monatlich auf Lebenszeit einen bestimmten Betrag als "dauernde Last" zu zahlen.

- 4 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) versagte in den angefochtenen Einkommensteuer-Änderungsbescheiden für die Streitjahre den von den Klägern geltend gemachten Abzug der dauernden Last als Sonderausgabe. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das FG führte aus, es fehle an der in § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150) genannten Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug, wonach der Mitunternehmeranteil an einer Personengesellschaft, die eine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübe, bestehen müsse. Die Grundstücks-KG sei eine gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG), die keine originär gewerbliche Tätigkeit nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübe. Sie sei bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung auch nicht unter dem Gesichtspunkt einer Betriebsaufspaltung als originär gewerblich anzusehen, da es an der personellen Verflechtung fehle. M sei zwar an der Grundstücks-KG zu 60 % beteiligt gewesen, habe jedoch keine Beteiligung an der pachtenden GmbH inne gehabt. Für die von den Klägern geltend gemachte faktische Beherrschung der GmbH durch M reiche es nicht aus, dass M im Wege der Entscheidung über die Verlängerung oder Nichtverlängerung des Pachtvertrags Druck auf die GmbH habe ausüben können. Auch ein fremdes Unternehmen müsse damit rechnen, dass ein Pachtvertrag nach Ablauf der Mindestvertragsdauer nicht verlängert werde.
- 5 Soweit die Klage auch auf Herabsetzung der Festsetzungen des Solidaritätszuschlags, der Kirchensteuer und der Nachzahlungszinsen gerichtet war, hat das FG sie als unzulässig verworfen und zur Begründung ausgeführt, es handele sich um Folgebescheide.
- 6 Die Kläger begehren die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache, zur Fortbildung des Rechts und wegen Verfahrensmängeln.
- 7 Das FA hält die Beschwerde für unbegründet.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Beschwerde ist wegen des Fehlens der gemäß § 116 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erforderlichen Beschwerdebegründung unzulässig, soweit sie den Solidaritätszuschlag, die Kirchensteuer und die Nachzahlungszinsen für die Jahre 2009 bis 2011 betrifft.
 - 9 Die Kläger haben ihre Beschwerde sowohl bei der Einlegung als auch im Rubrum der Beschwerdebegründung ausdrücklich auch auf den Solidaritätszuschlag, die Kirchensteuer und die Nachzahlungszinsen erstreckt. Insoweit hat das FG die Klage aber nicht --wie zur Einkommensteuer-- als unbegründet angesehen, sondern mit einer eigenständigen Begründung als unzulässig verworfen. Mit diesem Teil der finanzgerichtlichen Entscheidung setzen sich die Kläger in ihrer Beschwerdebegründung indes nicht auseinander. Die Einreichung einer --auf den jeweiligen, ggf. teilbaren Streitgegenstand bezogenen-- Begründung gehört gemäß § 116 Abs. 3 Satz 1 FGO aber zu den zwingenden gesetzlichen Zulässigkeitsvoraussetzungen des Rechtsmittels der Nichtzulassungsbeschwerde. Daran fehlt es hier für die genannten Verwaltungsakte.
- III.
- 10 Soweit die Beschwerde die Entscheidung des FG über die Einkommensteuerbescheide betrifft, ist sie unbegründet.
 - 11 Keiner der von den Klägern geltend gemachten Zulassungsgründe ist tatsächlich gegeben.
 - 12 1. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.
 - 13 a) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein (Senatsbeschluss vom 19. Januar 2011 X B 43/10, BFH/NV 2011, 636, unter II.1.).
 - 14 Eine Rechtsfrage ist klärungsbedürftig, wenn ihre Beantwortung zu Zweifeln Anlass gibt (BFH-Beschluss vom 6. November 2002 X B 30/02, BFH/NV 2003, 169). An der Klärungsbedürftigkeit fehlt es insbesondere dann, wenn die Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG in Übereinstimmung mit der allgemeinen Meinung in der Literatur getan hat (BFH-Beschlüsse vom 11. Juli 1972 IV B 61/71, BFHE 106, 276, BStBl II 1972, 792, und vom 27. April 2005 II B 76/04, BFH/NV 2005, 1627, unter II.1.).

- 15** b) Die Kläger haben zwar die Rechtsfrage formuliert, ob die Übertragung von Anteilen an gewerblich geprägten Personengesellschaften auch nach der durch das JStG 2008 geänderten Rechtslage unter § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG fällt.
- 16** Nach den vorgenannten Maßstäben fehlt es aber an der Klärungsbedürftigkeit dieser Rechtsfrage, weil die Entscheidung des FG der einhelligen Literaturlage zu dieser Frage (vgl. Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10 Rz D 250; Fischer in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 22 Rz 17; Schmidt/Heinicke, EStG, 33. Aufl., § 10 Rz 61; Blümich/Hutter, § 10 EStG Rz 96; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 10 EStG Rz 87; Stöcker in Bordewin/Brandt, § 10 EStG Rz 301; Rindermann in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 10 Rz 45e; Steiner in Lademann, EStG, § 10 EStG Rz 104; Lindberg in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 10 Rz 48; Bauschatz in Korn, § 10 EStG Rz 59.11; Neufang, Die Steuerberatung 2007, 592, 594; Schulze zur Wiesche, Betriebs-Berater 2007, 2379, 2380; Wälzholz, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2008, 273, 274; Strahl, Kölner Steuerdialog 2008, 15896, 15902; Seitz, DStR 2010, 629, 630; Weilbach, Die Unternehmensbesteuerung 2010, 245, 246; Geck, DStR 2011, 962) sowie auch der Auffassung der Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. März 2010, BStBl I 2010, 227, Rz 10) entspricht.
- 17** c) Die von der Vorinstanz gefundene Auslegung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG stellt sich auch in der Sache als offensichtlich richtig dar.
- 18** aa) Das FG hat sich zu Recht auf den --insoweit eindeutigen-- Gesetzeswortlaut gestützt. Begünstigt sind gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 Buchst. a EStG ausdrücklich nur "Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, die eine Tätigkeit im Sinne der §§ 13, 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder des § 18 Absatz 1 ausübt". Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft ist aber nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG definitionsgemäß eine "Personengesellschaft, die keine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ausübt". Aus dem Zusammenspiel dieser Regelungen folgt mit einer Klarheit, die keinen Raum für Zweifel lässt, dass gewerblich geprägte Personengesellschaften nicht unter die Begünstigung nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG fallen. Hätte der Gesetzgeber sämtliche in § 15 EStG genannten Ausprägungen gewerblicher Einkünfte in die Begünstigung einbeziehen wollen, hätte es nahe gelegen, dass er in § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 Buchst. a EStG statt der komplexen Paragraphenkette "§§ 13, 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder des § 18 Absatz 1" schlicht formuliert hätte: "§§ 13, 15 oder § 18 Absatz 1".
- 19** bb) Den Klägern ist zwar zuzugeben, dass die vom FG herangezogenen Gesetzesmaterialien (Gesetzentwurf der Bundesregierung eines JStG 2008 vom 4. September 2007, BTDrucks 16/6290, 53) keine ausdrückliche Aussage zu der hier in Rede stehenden Formulierung des Gesetzes enthalten. Umgekehrt stützen die Gesetzesmaterialien aber auch die Auffassung der Kläger nicht. Der Gesetzgeber hat sich vielmehr zu der hier umstrittenen Frage nicht ausdrücklich geäußert.
- 20** Aus der allgemeinen Aussage in den Materialien, das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen solle auf seinen Kernbereich zurückgeführt werden, können die Kläger jedenfalls nichts ihnen Günstiges herleiten, das den klaren Gesetzeswortlaut verdrängen könnte. Im Gegenteil ließe sich durchaus darauf verweisen, dass der Gesetzgeber ausdrücklich "Steuergestaltungen", insbesondere "die Übertragung von Geldvermögen, Wertpapieren, typisch stillen Beteiligungen und selbst genutztem Wohneigentum" hat verhindern wollen. In eine gewerblich geprägte Personengesellschaft können aber beliebige Wirtschaftsgüter eingebracht werden, die vormals zum Privatvermögen gehört haben. Auf diese Weise wären die vom Gesetzgeber als unerwünscht angesehenen Gestaltungen zur begünstigten Übertragung von Geldvermögen, Wertpapieren und Wohneigentum weiterhin möglich gewesen (vgl. hierzu auch HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 87; Steiner in Lademann, EStG, § 10 EStG Rz 104).
- 21** cc) Die weiteren Einwendungen der Kläger greifen ebenfalls nicht durch. Dies gilt auch insoweit, als die Kläger diese Einwendungen teilweise unter die Überschrift "Fortbildung des Rechts" gestellt haben.
- 22** (1) Die Kläger verweisen darauf, dass gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 des Gewerbebesteuergesetzes unter dem Begriff des Gewerbebetriebs "ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes" zu verstehen sei. Der Begriff des "gewerblichen Unternehmens" werde innerhalb des § 15 EStG aber ausschließlich in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG verwendet, nicht hingegen in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Gleichwohl sei unbestritten, dass auch gewerblich geprägte Personengesellschaften der Gewerbebesteuer unterlägen.
- 23** Diese Argumentation ist zwar im Ausgangspunkt zutreffend. Sie übersieht aber, dass in der --vorliegend streitentscheidenden-- Norm des § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 Buchst. a EStG nicht der Begriff des "gewerblichen

Unternehmens" verwendet wird, sondern von einer "Tätigkeit im Sinne ... (des) § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1" die Rede ist. Genau diese Formulierung greift die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG im Sinne einer Negativabgrenzung auf und definiert die gewerblich geprägte Personengesellschaft als eine solche, die gerade "keine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ausübt". Dieser gesetzliche Regelungszusammenhang kann nicht anders ausgelegt werden, als es das FG im Einklang mit der allgemeinen Literaturauffassung vorgenommen hat.

- 24** (2) Es besteht auch kein Widerspruch zwischen der Behandlung der in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG genannten Personengesellschaften einerseits und gewerblich geprägten Personengesellschaften andererseits. Die "Abfärberegelung" des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG kommt ausdrücklich nur zur Anwendung, "wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ausübt". Damit sind aber zugleich die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 Buchst. a EStG erfüllt, so dass Anteile an derartigen Gesellschaften nach dem klaren Gesetzeswortlaut begünstigt sind.
- 25** Demgegenüber üben gewerblich geprägte Personengesellschaften keine in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bezeichnete Tätigkeit aus und fallen daher nicht unter § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG.
- 26** (3) Soweit die Kläger unter Berufung auf eine Fundstelle aus der Kommentarliteratur die Auffassung vertreten, die Gesellschafter gewerblich geprägter Personengesellschaften erzielten Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, was aber stets ein gewerbliches Unternehmen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG voraussetze, zitieren sie falsch. Sowohl in der von den Klägern noch herangezogenen 30. Aufl. 2011 als auch in der aktuellen 33. Aufl. 2014 heißt es bei Schmidt/Wacker, EStG, § 15 Rz 180: "§ 15 I 1 Nr 2 setzt grds (Ausnahme § 15 III Nr 2) voraus, dass die PersGes ... ein gewerbl Unternehmen iSv § 15 I 1 Nr 1 iVm II betreibt." In dieser Kommentarstelle ist also gerade nicht der Rechtssatz aufgestellt, in den Fällen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sei stets ein gewerbliches Unternehmen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erforderlich. Der Hinweis auf die Ausnahme des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG bringt vielmehr zum Ausdruck, dass die gewerblich geprägte Personengesellschaft zum Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehört, obwohl sie gerade kein gewerbliches Unternehmen betreibt.
- 27** 2. Soweit die Kläger die Zulassung der Revision zur Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) im Hinblick auf die Frage der faktischen Beherrschung der GmbH durch M begehren, genügt die Beschwerdebegründung den gesetzlichen Darlegungsanforderungen (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) nicht.
- 28** a) Bei diesem Zulassungsgrund handelt es sich um einen speziellen Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache. Für seine Darlegung gelten daher regelmäßig dieselben Anforderungen, die an eine auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO gestützte Beschwerdebegründung zu stellen sind (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschlüsse vom 30. November 2010 VI B 100/10, BFH/NV 2011, 574, unter 2., und vom 13. Dezember 2012 X B 104/12, BFH/NV 2013, 559, unter II.2.).
- 29** Die schlüssige Darlegung der Klärungsbedürftigkeit einer bestimmten Rechtsfrage erfordert ein konkretes und substantiiertes Eingehen darauf, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Rechtsfrage umstritten ist (Senatsbeschlüsse vom 5. Mai 2011 X B 149/10, BFH/NV 2011, 1348, unter II.1.b, und vom 18. Mai 2011 X B 124/10, BFH/NV 2011, 1838, unter II.1.b aa, beide m.w.N.). Insbesondere ist auch eine Auseinandersetzung mit der bereits vorhandenen höchstrichterlichen Rechtsprechung erforderlich.
- 30** b) Daran fehlt es. Die Kläger bringen lediglich --unter Behauptung neuer, vom FG nicht festgestellter Sachverhaltsmerkmale-- vor, dass die durch die Vorinstanz vorgenommene Verneinung einer faktischen Beherrschung der GmbH durch M rechtsfehlerhaft sei. Mit der umfangreichen höchstrichterlichen Rechtsprechung zu den Voraussetzungen und Grenzen des Rechtsinstituts der faktischen Beherrschung setzen sie sich aber nicht auseinander.
- 31** 3. Auch Verfahrensmängel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) sind nicht in einer den gesetzlichen Anforderungen genügenden Weise dargelegt.
- 32** a) Die Kläger bringen in diesem Zusammenhang zunächst vor, die Begründung des FG-Urteils sei floskelhaft. Das FG habe sein Ergebnis allenfalls behauptet, nicht aber begründet.
- 33** Dieser Einwand ist schon im Ansatz nicht nachvollziehbar, da das FG sein Ergebnis unter Verweis auf den Gesetzeswortlaut, die Materialien, die Verwaltungsauffassung und die einhellige Literaturauffassung hinreichend begründet hat.

- 34** b) Unklar bleibt bereits, welchen Verfahrensmangel die Kläger mit ihrer Behauptung rügen wollen, das FG habe schon zu Beginn der mündlichen Verhandlung auf seine Rechtsauffassung hingewiesen.
- 35** Ein solcher Hinweis dient sowohl der Gewährung rechtlichen Gehörs als auch der zielgerichteten Durchführung der mündlichen Verhandlung. Dass das FG das von den Klägern erst im Rahmen der mündlichen Verhandlung unterbreitete weitere Vorbringen nicht zur Kenntnis genommen hätte, behaupten auch die Kläger selbst nicht. Insbesondere hat das FG sich in seiner Entscheidung mit dem von den Klägern erstmals in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Gesichtspunkt auseinandergesetzt, die monatlichen Zahlungen enthielten einen Zinsanteil, der als Betriebsausgabe abziehbar sei.
- 36** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 37** 5. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de