

Beschluss vom 21. April 2010, IV B 32/09

NZB: grundsätzliche Bedeutung, Divergenz, Rügeverzicht

BFH IV. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 76 Abs 1

vorgehend FG Köln, 21. Januar 2009, Az: 10 K 5026/06

Leitsätze

1. NV: Eine die Rechtseinheit gefährdende Abweichung kann nur bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt vorliegen. Auszugehen ist von dem Sachverhalt, den das FG festgestellt und seiner Entscheidung zu Grunde gelegt hat.
2. NV: Zu den Darlegungserfordernissen der grundsätzlichen Bedeutung einer Rechtsfrage.
3. NV: Die schlüssige Rüge mangelnder Sachaufklärung wegen der Übergehung von Beweisanträgen erfordert insbesondere die Darlegung, dass die Übergehung in der mündlichen Verhandlung gerügt worden ist.

Tatbestand

- 1 I. Der Vater des Klägers und Beschwerdeführers (Kläger) war Landwirt und erzielte aus der Bewirtschaftung eines Hofes Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Den Gewinn ermittelte er gemäß § 13a des Einkommensteuergesetzes.
- 2 In 1974 schloss der Vater mit K einen Grundstückstauschvertrag. Im Tausch für ein bisher land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück (Holzung, 4 675 m²) erhielt er die Grundstücke Flur 2 Nr. 46 (Grünland, 315 m²), Flur 2 Nr. 59 (Grünland, 3 317 m²) und Flur 2 Nr. 14 (Holzung, 4 040 m²). Nach Tz. III.5. des Tauschvertrags beantragten die Beteiligten Befreiung von der Grunderwerbsteuer, da es sich um einen freiwilligen Flächentausch zur besseren Bewirtschaftung von zersplitterten oder unwirtschaftlich geformten land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken handelte.
- 3 Die eingetauschten Grundstücke Flur 2 Nr. 46 und Flur 2 Nr. 59 wurden später neu vermessen und erhielten die neuen Bezeichnungen:

Flur 2, Nr. 162 (Gebäude- und Freifläche 466 m² --Grundstück A--),

Flur 2, Nr. 163 (Gebäude- und Freifläche 426 m² --Grundstück B--),

Flur 2, Nr. 16 (Gebäude- und Freifläche 718 m² und Landwirtschaftsfläche 1 986 m² --Grundstück C--).
- 4 Die Grundstücke A und B liegen direkt im Anschluss an die bebaute Ortslage und waren unbebaut. Das Grundstück C, das sich unmittelbar an die Grundstücke A und B anschließt, war mit einem Behelfsheim (Holzbauweise) bebaut, das bereits von K und anschließend vom Vater vermietet wurde. Der Vater erklärte hinsichtlich des vermieteten Grundstücks in den Einkommensteuererklärungen 1979, 1982, 1984 und 1987 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Erst ab 1995 erklärte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, ohne aber eine Entnahme des Grundstücks zu erklären und zu versteuern.
- 5 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) bewertete ab 1. Januar 1989 einen Teil des Grundstücks C (350 m²) durch Einheitswertbescheid vom 20. April 1989 bewertungsrechtlich als Einfamilienhaus und erließ entsprechende Grundsteuermessbescheide.
- 6 Der Vater verstarb am ... August 1996. Die Erbfolge war unklar, da mehrere handschriftliche letztwillige Verfügungen existierten. Der Kläger, die Beigeladenen und Beschwerdeführer zu 2. bis 5. (Beigeladene zu 2. bis 5.) sowie der zum Klageverfahren Beigeladene Z haben daher am 1. August 1997 einen Erbauseinandersetzungsvertrag

geschlossen, mit dem alle Auslegungsschwierigkeiten und mündlichen Meinungsverschiedenheiten beigelegt werden sollten. Danach erhielt der Kläger den Hof und die dazu gehörenden landwirtschaftlichen Flächen. Der Beigeladene Z erhielt die Grundstücke A bis C. Die Beigeladenen zu 2. bis 5. erhielten Grundstücke aus dem Privatvermögen.

- 7 Der Beigeladene Z hatte bereits vor dem Erbauseinandersetzungsvertrag eine Bauvoranfrage hinsichtlich des von ihm in sein Privatvermögen übernommenen Grundbesitzes gestellt. Nachdem diese nach Abschluss des Erbauseinandersetzungsvertrags positiv beantwortet worden war, veräußerte er die Grundstücke A und B am 16. Januar 1998 für jeweils 100.000 DM (dies entspricht einem m²-Preis von 214 DM bzw. 234 DM). Das Grundstück C veräußerte er am 5. Juni 2002 zum Preis von 354.000 DM, wobei nach § 4 des Kaufvertrags für das Bauland von 847 m² ein Preis von 381 DM/m² vereinbart wurde.
- 8 Das FA ging davon aus, dass die Grundstücke A bis C im Rahmen der Erbauseinandersetzung aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommen worden seien. Es erfasste deshalb in dem Feststellungsbescheid für das Streitjahr 1997 für die Erbengemeinschaft bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft einen Entnahmegewinn und rechnete diesen allein dem Kläger zu.
- 9 Die dagegen nach Durchführung des Einspruchsverfahrens vom Kläger erhobene Klage hatte insoweit Erfolg, als der Entnahmegewinn herabgesetzt und zu gleichen Teilen auf den Kläger und die fünf Beigeladenen des Klageverfahrens verteilt worden ist.
- 10 Gegen die Nichtzulassung der Revision richtet sich die vom Kläger und den Beigeladenen zu 2. bis 5. eingelegte Beschwerde. Die Revision sei zuzulassen, da die Vorentscheidung von dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 28. Juli 1994 IV R 80/92 (BFH/NV 1995, 288) abweiche. Die Rechtssache habe auch grundsätzliche Bedeutung. Es sei klärungsbedürftig, ob die Grundsätze des BFH-Urteils vom 9. August 1989 X R 20/86 (BFHE 158, 316, BStBl II 1990, 128), wonach ein im Tauschwege erlangtes Wirtschaftsgut schon deshalb Betriebsvermögen sei, weil der Tauschvertrag eine betriebliche Veranlassung habe, auch bei einem Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft anzuwenden sei. Grundsätzliche Bedeutung komme auch der Rechtsfrage zu, wem ein etwaiger Entnahmegewinn der Grundstücke A bis C zuzurechnen sei. Die Vorentscheidung widerspreche dem Erlass des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 14. März 2006 IV B 2 -S 2242- 7/06 (BStBl I 2006, 253) zur ertragsteuerlichen Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung. Schließlich sei die Revision wegen eines Verfahrensfehlers zuzulassen. Das Finanzgericht (FG) habe seine Überzeugung auf der Grundlage eines unvollständig ermittelten Sachverhalts gebildet. Das FG hätte den Wert der Grundstücke nicht ohne genaue Kenntnisse über die baurechtliche Einordnung der Grundstücke ermitteln dürfen.
- 11 Der Kläger und die Beigeladenen zu 2. bis 5. beantragen,
die Revision zuzulassen.
- 12 Das FA beantragt,
die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg.
- 14 1. Divergenz
- 15 Es kann dahinstehen, ob die Beschwerde den Darlegungserfordernissen gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) genügt. Eine Zulassung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2. Alternative FGO kommt bereits deshalb nicht in Betracht, weil die behauptete Abweichung der Vorentscheidung von dem BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 288 nicht vorliegt. Eine Abweichung setzt u.a. voraus, dass die Entscheidungen zu einem gleichen oder vergleichbaren Sachverhalt ergangen sind. Daran fehlt es vorliegend.
- 16 Dem Verfahren in BFH/NV 1995, 288 lag ein mit dem vorliegenden Verfahren nicht vergleichbarer Tauschsachverhalt zu Grunde. Dort hatte der Kläger landwirtschaftliche Grundstücke an einen Dritten veräußert und im Wege des Tauschs Ersatzgrundstücke erhalten. Auf einem dieser Grundstücke hat er sodann ein Mehrfamilienhaus errichtet. Bezüglich dieses Grundstücks hat der BFH in BFH/NV 1995, 288 die

Betriebsvermögenseigenschaft mit der Begründung verneint, dass ein Land- und Forstwirt ein hinzuerworbenes Grundstück nicht dem gewillkürten Betriebsvermögen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zuordnen könne, wenn er es von Anfang an nicht für landwirtschaftliche Zwecke bestimmt habe.

- 17** Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG, an die der Senat mangels begründeter Verfahrensrügen gebunden ist, liegt der Vorentscheidung aber ein anderer Sachverhalt zu Grunde. Ausweislich Tz. III.5. des Tauschvertrags diene der Tausch der besseren Bewirtschaftung von zersplitterten und unwirtschaftlich geformten land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken. Des Weiteren stand auf einem der Grundstücke lediglich ein in Holzbauweise errichtetes, ca. 55 m² Wohnfläche umfassendes Behelfsheim, welches ungeachtet der Vermietung lediglich --was schon der Name "Behelfsheim" nahelegt-- auf eine vorübergehende wohnliche Nutzung angelegt war. Ersichtlich haben die Vertragsparteien des Tauschvertrags der Wohnnutzung auf dem Grundstück, so sie denn zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses tatsächlich stattgefunden haben sollte, keinerlei Bedeutung beigemessen. Denn in dem Tauschvertrag fand das Behelfsheim überhaupt keine Erwähnung. Auch wurden die von K im Tauschverfahren hergegebenen Grundstücke als Grünland und Holznutzung bezeichnet.
- 18** Eine Abweichung kann auch nicht darauf gestützt werden, dass das FG den Rechtssatz in BFH/NV 1995, 288 möglicherweise missverstanden hat.
- 19** 2. Grundsätzliche Bedeutung
- 20** Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).
- 21** Eine Rechtsfrage hat grundsätzliche Bedeutung, wenn ihre Beantwortung durch den BFH aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Dabei muss es sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame Frage handeln, die klärungsbedürftig und im zu erwartenden Revisionsverfahren klärungsfähig sein muss (vgl. u.a. Senatsbeschluss vom 2. Dezember 2005 IV B 62/04, BFH/NV 2006, 543, unter 1. der Gründe; Gräber/ Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 115 Rz 23, m.w.N.). Ein im allgemeinen Interesse liegendes Bedürfnis nach Klärung einer Rechtsfrage ist gegeben, wenn sich diese Frage nicht ohne weiteres aus dem Gesetz beantworten lässt, wenn sie nicht bereits durch die höchstrichterliche Rechtsprechung hinreichend geklärt ist oder wenn neue Gesichtspunkte zu Unsicherheiten in der Beantwortung der Rechtsfrage führen und eine erneute Prüfung und Entscheidung durch den BFH erforderlich machen (vgl. Senatsbeschluss vom 27. Januar 2004 IV B 135/01, BFH/NV 2004, 783; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 28).
- 22** Ausgehend von diesen Grundsätzen kommt den von dem Kläger und den Beigeladenen zu 2. bis 5. aufgeworfenen Rechtsfragen keine grundsätzliche Bedeutung zu.
- 23** a) Die von der Beschwerde für grundsätzlich bedeutsam erachtete Rechtsfrage, ob die Grundsätze des BFH-Urteils in BFHE 158, 316, BStBl II 1990, 128 im Streitfall Anwendung finden, basiert auf der Annahme, dass die im Tauschwege erworbenen Grundstücke zu Wohnzwecken erworben worden sind. Wie bereits unter II.1. ausgeführt, lassen die tatsächlichen Feststellungen des FG einen solchen Schluss nicht zu. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Grundstücke für land- bzw. forstwirtschaftliche Zwecke bestimmt waren. Die von der Beschwerde aufgeworfene Rechtsfrage könnte in einem Revisionsverfahren deshalb mangels Entscheidungserheblichkeit nicht geklärt werden.
- 24** b) Bezüglich der von der Beschwerde des Weiteren für klärungsbedürftig gehaltenen Frage, wem ein etwaiger Entnahmegewinn der Grundstücke A bis C zuzurechnen sei, fehlt es bereits an der ordnungsgemäßen Darlegung dieses Zulassungsgrunds.
- 25** Die Beschwerde enthält keine Ausführungen dazu, inwieweit der Entscheidung dieser Rechtsfrage Bedeutung über den vorliegenden Einzelfall hinaus zukommt. Zur Begründung der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfrage beruft sich die Beschwerde zunächst darauf, dass die von dem FG im Streitfall vertretene Rechtsauffassung mit den Ausführungen in dem BMF-Schreiben in BStBl I 2006, 253, Tz. 14, Beispiel 3 nicht in Einklang stehe. Abgesehen davon, dass sich die dortigen Ausführungen unter Tz. 14 auf eine Erbaueinandersetzung über Betriebsvermögen beziehen und vorliegend die Erbaueinandersetzung über einen Mischnachlass zu beurteilen ist, ist das BMF-Schreiben ausweislich der Übergangsregelung unter Buchst. J, Tz. 83 im Streitjahr nicht anwendbar. Ebenso wenig wird mit dem Hinweis auf die Ausführungen unter C.II.1.e in der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 5. Juli 1990 GrS 2/89 (BFHE 161, 332, BStBl II 1990, 837) die Klärungsbedürftigkeit der Rechtsfrage dargelegt. Diese Ausführungen des Großen Senats beziehen sich auf eine in Abschnitten durchgeführte Teilaueinandersetzung hinsichtlich einzelner Vermögensgegenstände. Im Streitfall haben sich die Erben aber über die Teilung des gesamten Nachlasses verständigt. Die Beschwerde wendet sich mit ihren Ausführungen im Grunde gegen die

inhaltliche Richtigkeit der Vorentscheidung und setzt ihre Rechtsauffassung an die Stelle derjenigen des FG. Die Ausführungen lassen nur das individuelle Interesse des Klägers und der Beigeladenen zu 2. bis 5. an einer anderen Entscheidung des Einzelfalls erkennen. Nicht ersichtlich ist, welche vom Einzelfall losgelöste, für einen größeren Personenkreis bedeutsame und inhaltlich klärungsbedürftige Rechtsfrage in einem Revisionsverfahren geklärt werden könnte.

- 26** Die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache wird auch nicht mit dem Vorbringen dargelegt, der BFH habe über einen vergleichbaren Sachverhalt noch nicht entschieden (Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 34).
- 27** 3. Verfahrensfehler
- 28** Mit der Beschwerde wird ein Verfahrensfehler gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO nicht entsprechend den gesetzlichen Anforderungen nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO hinreichend substantiiert dargetan.
- 29** Eine schlüssige Rüge, das FG habe gegen seine Verpflichtung zur Sachverhaltsermittlung verstoßen (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO), erfordert die Darlegung, zu welchen konkreten Tatsachen weitere Ermittlungen geboten waren, welche Beweise zu welchem Beweisthema das FG hätte erheben müssen, wo Tatsachen vorgetragen waren, aus denen sich dem FG die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen auch ohne einen entsprechenden Beweisantrag hätte aufdrängen müssen, welches Ergebnis die zusätzliche Erhebung von Beweisen aller Voraussicht nach gehabt hätte und inwieweit die unterlassene Beweiserhebung oder Ermittlungsmaßnahme zu einer anderen Entscheidung des FG hätte führen können (vgl. BFH-Urteil vom 24. Februar 1988 I R 143/84, BFHE 152, 500, BStBl II 1988, 819, unter II.1. der Gründe; Gräber/Ruban, a.a.O., § 120 Rz 70, m.w.N.). Außerdem muss vorgetragen werden, dass der Verstoß in der Vorinstanz gerügt wurde oder weshalb eine derartige Rüge nicht möglich war (Gräber/Ruban, a.a.O., § 120 Rz 70 i.V.m. Rz 67, m.w.N.).
- 30** Mit der Rüge, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verletzt, weil es über die baurechtliche Zulässigkeit der Grundstücksbebauung zum Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung weder eine Auskunft beim Bauamt noch ein Sachverständigengutachten eingeholt habe, wird zwar ein Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO geltend gemacht. Den Anforderungen der Vorschrift genügt das Vorbringen indes nicht. Da § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO eine Verfahrensvorschrift ist, auf deren Einhaltung der Prozessbeteiligte verzichten kann, hätte außerdem vorgetragen werden müssen, dass die Nichterhebung der angebotenen Beweise in der mündlichen Verhandlung gerügt worden oder weshalb die Rüge nicht möglich gewesen sei. Aus dem Protokoll des FG vom 22. Januar 2009 ergibt sich weder, dass der fachkundig vertretene Kläger oder die Beigeladenen zu 2. bis 5. in der mündlichen Verhandlung überhaupt Beweisanträge gestellt haben, noch, dass sie das Übergehen von Beweisanträgen gerügt hätten, noch, dass sie eine Protokollierung der Rüge verlangt und --im Falle der Weigerung des Gerichts, die Protokollierung vorzunehmen-- eine Protokollberichtigung gemäß § 94 FGO i.V.m. den §§ 160 Abs. 4, 164 der Zivilprozessordnung beantragt hätten (BFH-Beschlüsse vom 11. August 2006 VIII B 322/04, BFH/NV 2006, 2280; vom 20. April 2006 VIII B 33/05, BFH/NV 2006, 1338). Angesichts der Auskunft der Stadt X als untere Bauaufsichtsbehörde über die positive Bescheidung der kurz vor dem Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung gestellten Bauvoranfrage über die Errichtung eines Wohnhauses auf dem Grundstück C vermag der Senat auch nicht zu erkennen, inwieweit sich dem FG eine weitere Beweiserhebung über die Bebaubarkeit des Grundstücks hätte aufdrängen müssen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de