Beschluss vom 30. August 2012, X B 97/11

Bindungswirkung eines Grundlagenbescheides - Anpassung des Folgebescheides - Umqualifizierung eines Veräußerungsgewinns in einen laufenden Gewinn - Verböserungsverbot - Vorliegen einer Abweichung i.S.d. § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO bei Rechtsprechungsänderung

BFH X. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 171 Abs 10, AO § 367 Abs 2 S 2, AO § 182 Abs 1

vorgehend FG Münster, 29. März 2011, Az: 1 K 446/03 E

Leitsätze

1. NV: Das Wohnsitz-FA darf den Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer grundbesitzenden Personengesellschaft auch dann in einen laufenden Gewinn im Rahmen eines vom Kläger betriebenen gewerblichen Grundstückshandels umqualifizieren, wenn er im Feststellungbescheid als Veräußerungsgewinn bezeichnet worden ist (vgl. BFH vom 18. April 2012 X R 34/10, BFH/NV 2012, 1347) .

2. NV: Die Anpassung des Folgebescheides besteht nicht nur in der Änderung von Zahlen, die dem geänderten Grundlagenbescheid zu entnehmen sind, sie schließt vielmehr auch eine neue selbständige Würdigung eines für das Folgeverfahren relevanten Sachverhalts in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht ein .

3. NV: Für das Vorliegen einer Abweichung i.S.d. § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO ist der Stand der Rechtsprechung im Zeitpunkt der Zulassung der Revision maßgeblich, so dass frühere Entscheidungen, die durch eine neuere BFH-Rechtsprechung überholt sind, eine Divergenz nicht begründen können (st. BFH-Rspr.) .

Gründe

1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Die von den Klägern und Beschwerdeführern (Kläger) benannten Gründe für eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) liegen entweder der Sache nach nicht vor oder die Beschwerdebegründung entspricht nicht den Anforderungen an die Darlegung eines Zulassungsgrunds gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO.

2 1. Eine die einheitliche Rechtsprechung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO gefährdende Divergenz ist gegeben, wenn das Finanzgericht (FG) bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der Bundesfinanzhof (BFH), das Bundesverfassungsgericht, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes FG. Das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 13. Juli 2011 X B 117/10, BFH/NV 2011, 2075, m.w.N.).

3 Zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO gehört u.a. die Gegenüberstellung tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits, um eine Abweichung deutlich erkennbar zu machen. Des Weiteren ist insbesondere auszuführen, dass es sich im Streitfall um einen vergleichbaren Sachverhalt und um eine identische Rechtsfrage handelt (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 5. Oktober 2010 X B 72/10, BFH/NV 2011, 273, m.w.N.).

4 a) Die Kläger tragen sinngemäß vor, es bestehe eine Divergenz zum Urteil des FG Baden-Württemberg vom 13. April 2010 4 K 379/09 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 1044), nach dem das Wohnsitz-Finanzamt (Wohnsitz-FA) eines Gesellschafters nicht berechtigt sei, den Gewinn des Gesellschafters aus der Veräußerung seines Anteils in einen laufenden Gewinn umzuqualifizieren, wenn das Betriebsstätten-Finanzamt (Betriebsstätten-

FA) --wie im Streitfall-- den Gewinn aus der Veräußerung seines Anteils an der Personengesellschaft als begünstigten Veräußerungsgewinn festgestellt habe.

5 Es kann dahingestellt bleiben, ob dieses Vorbringen die Darlegungsanforderungen i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO erfüllt. Entscheidend ist, dass der angerufene Senat mit Urteil vom 18. April 2012 X R 34/10 (BFH/NV 2012, 1347) das finanzgerichtliche Urteil aufgehoben und entschieden hat, das Wohnsitz-FA dürfe den Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer grundbesitzenden Personengesellschaft auch dann in einen laufenden Gewinn im Rahmen eines vom Kläger betriebenen gewerblichen Grundstückshandels umqualifizieren, wenn er im Feststellungsbescheid als Veräußerungsgewinn bezeichnet worden sei.

6 Da für das Vorliegen einer Abweichung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO der Stand der Rechtsprechung im Zeitpunkt der Zulassung der Revision maßgeblich ist, können frühere Entscheidungen, die --wie hier-- durch die neuere BFH-Rechtsprechung überholt sind, eine Divergenz nicht begründen (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. Beschlüsse vom 20. Februar 1980 II B 26/79, BFHE 129, 313, BStBl II 1980, 211, und vom 26. Juni 2009 V B 34/08, BFH/NV 2009, 2011; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 51, m.w.N.).

7 b) Die Kläger tragen außerdem vor, das FG habe einen Gewinnanteil in Höhe von xxx DM zugrunde gelegt und sei damit von dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der I-KG sowie von dem Urteil des FG Nürnberg vom 14. April 2010 5 K 568/2007 (EFG 2011, 1614) abgewichen, in denen ein Gewinnanteil des Klägers in Höhe von yyy DM festgestellt worden sei.

8 Der BFH in dem Urteil vom 5. Juni 2008 IV R 81/06 (BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974) habe jedoch ebenso wie das FG Baden-Württemberg in EFG 2011, 1044 entschieden, das Wohnsitz-FA sei an den gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid des Betriebsstätten-FA gebunden, selbst wenn dieser Bescheid rechtswidrig sei.

9 Mit der Behauptung, es sei ein falscher Betrag angesetzt worden, haben die Kläger indes keinen abstrakten Rechtssatz des FG herausgearbeitet, so dass es insoweit an der substantiierten Darlegung eines Revisionsgrundes fehlt.

10 c) Ein weiteres Vorbringen der Kläger ist, das FG habe in seinem Urteil die Prüferbilanz der I-KG berichtigt, indem die Gewerbesteuer-Rückstellung in Höhe von ... DM nicht übernommen worden sei. Hierdurch habe es zum einen gegen die tatsächliche Verständigung vom 10./12. Dezember 2002 verstoßen. Zum anderen sei die Minderung der Gewerbesteuer-Rückstellung erfolgt, obwohl alle Beteiligten bei subjektiver Betrachtung davon ausgegangen seien, dass die im Rahmen der tatsächlichen Verständigung gebildete Gewerbesteuer-Rückstellung zu Recht erfolgt sei. Eine Bilanzberichtigung sei daher nach der Rechtsprechung des BFH nicht möglich gewesen (vgl. z.B. Urteil vom 5. Juni 2007 I R 47/06, BFHE 218, 221, BStBl II 2007, 818).

11 Die Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO werden hiermit nicht erfüllt, da auch diesen Ausführungen der Kläger kein abstrakter Rechtssatz des FG zu entnehmen ist, der einer möglichen Divergenzentscheidung gegenübergestellt werden könnte.

12 d) Vor allem wenden sich die Kläger gegen die Auffassung des FG, eine Anpassungspflicht an den Grundlagenbescheid sei nicht gegeben, wenn es an einer Folgewirkung fehle. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Klägers im Rahmen der Einkommensteuer-Festsetzung entsprächen inhaltlich den Feststellungen aus dem Grundlagenbescheid. Für eine Anpassung der Einkommensteuer-Festsetzung an den Grundlagenbescheid müssten die Zahlungen des Feststellungsbescheides nicht in identischer Höhe übernommen werden.

13 Die Kläger behaupten, diese Rechtsauffassung stehe im Widerspruch zu den Urteilen des FG Baden-Württemberg in EFG 2011, 1044 sowie des BFH in BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974, wonach das Wohnsitz-FA verpflichtet sei, den im Feststellungsbescheid ausgewiesenen Gewinn in gleicher Höhe zu übernehmen.

14 Zwar kann ein solches Vorbringen dem BFH-Urteil in BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974 nicht zweifelsfrei entnommen werden; nach ständiger Rechtsprechung fordert jedoch die Bindungswirkung des Grundlagenbescheides, dass der Folgebescheid vollständig und zutreffend an den Regelungsgehalt des Grundlagenbescheides angepasst wird (z.B. BFH-Urteile vom 4. September 1996 XI R 50/96, BFHE 181, 388, BStBl II 1997, 261; vom 14. April 1988 IV R 219/85, BFHE 153, 285, BStBl II 1988, 711; vom 17. Februar 1993 II R 15/91, BFH/NV 1994, 1). Die Bindung an den Feststellungsbescheid schließt es danach aus, über einen Sachverhalt, über den im Feststellungsverfahren entschieden worden ist, im Folgeverfahren in einem damit unvereinbaren Sinne

anders zu entscheiden (z.B. Senatsurteile vom 13. Juli 1994 X R 7/91, BFH/NV 1995, 303, und in BFH/NV 2012, 1347).

15 Das Urteil des FG steht zu dieser Rechtsprechung nicht im Widerspruch, da die Anpassung des Folgebescheides nicht nur in der Änderung von Beträgen besteht, die dem geänderten Grundlagenbescheid zu entnehmen sind, sondern sie auch eine neue selbständige Würdigung eines für das Folgeverfahren (die Einkommensteuerveranlagung) relevanten Sachverhalts in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht einschließt (BFH-Entscheidungen vom 24. November 1965 VI 128/65 U, BFHE 84, 365, BStBl III 1966, 131; vom 11. April 1990 I R 82/86, BFH/NV 1991, 143, und vom 6. November 2009 VIII B 38/09, BFH/NV 2010, 177). Im Streitfall führte diese Würdigung in Bezug auf das Folgeverfahren zu einer erneuten Berechnung der Gewerbesteuerrückstellung für die *gesamten* gewerblichen Einkünfte des Klägers im Rahmen des Einkommensteuerbescheides, die unter Berücksichtigung der bereits in den festgestellten Einkünften der I-KG enthaltenen Gewerbesteuer-Rückstellung zu erfolgen hatte. Die Zugrundelegung der neu ermittelten Gewerbesteuer-Rückstellung für die *gesamten* gewerblichen Einkünfte hätte zwar grundsätzlich zu einer Änderung des Folgebescheides führen müssen; dieses war dem FG jedoch wegen des Verböserungsverbotes nicht möglich. Damit konnte das FG aus dem Grundlagenbescheid keine weiteren Folgen ziehen, so dass im Streitfall die Anpassungspflicht nicht zum Tragen kommen konnte.

16 2. Zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) ist die Revision zwar auch dann zuzulassen, wenn ein Rechtsfehler des FG zu einer "greifbar gesetzwidrigen" Entscheidung geführt hat. Voraussetzung hierfür ist aber, dass die Entscheidung des FG in einem solchen Maß fehlerhaft ist, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung wiederhergestellt werden könnte. Diese Voraussetzung kann etwa vorliegen, wenn das FG eine offensichtlich einschlägige entscheidungserhebliche Vorschrift übersehen hat, das Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt oder auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Unterhalb dieser Schwelle liegende erhebliche Rechtsfehler reichen dagegen nicht aus, um eine greifbare Gesetzwidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung anzunehmen (z.B. BFH-Beschluss vom 26. Oktober 2011 IV B 96/10, BFH/NV 2012, 285, m.w.N.).

17 Im Streitfall haben die Kläger einen entsprechend qualifizierten Rechtsanwendungsfehler weder dargelegt noch ist ein solcher ersichtlich. Ihr Beschwerdevorbringen erschöpft sich letztlich in der Behauptung, das FG habe den Rechtsstreit fehlerhaft entschieden. Damit kann die Zulassung der Revision jedoch nicht erreicht werden (z.B. BFH-Beschlüsse vom 30. Mai 2008 IX B 216/07, BFH/NV 2008, 1510, und vom 26. Oktober 2011 IV B 139/10, BFH/NV 2012, 263).

18 3. Die Darlegung des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) verlangt substantiierte Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit einer hinreichend bestimmten Rechtsfrage, die im konkreten Streitfall voraussichtlich klärbar ist und deren Beurteilung zweifelhaft oder umstritten ist. Hierzu muss sich der Beschwerdeführer mit der Rechtsprechung des BFH und den Äußerungen im Schrifttum auseinandersetzen. Insbesondere sind Ausführungen erforderlich, aus denen sich ergibt, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und umstritten ist. Liegt zu der vom Beschwerdeführer herausgestellten Rechtsfrage bereits höchstrichterliche Rechtsprechung vor, so gehört zu der Darlegung der Klärungsbedürftigkeit eine fundierte Stellungnahme dazu, weshalb diese Rechtsprechung noch nicht zu einer hinreichenden Klärung geführt habe oder aufgrund welcher neuen Entwicklung sie nunmehr erneut in Frage gestellt werden müsse (z.B. BFH-Beschluss vom 15. Oktober 2008 II B 74/08, BFH/NV 2009, 125, m.w.N.).

19 Die Kläger rügen, nach Auffassung des FG scheitere eine Anpassung der Einkommensteuerfestsetzung auch daran, dass die Gewerbesteuer-Rückstellung ansonsten dadurch doppelt berücksichtigt würde. Es ist zunächst mehr als zweifelhaft, ob dieses Vorbringen den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entspricht, da es bereits an einer Formulierung einer abstrakten Rechtsfrage fehlt.

20 Bereits durch die Verwendung des Wortes "auch" sowohl in dem finanzgerichtlichen Urteil als auch in der Beschwerdebegründung wird jedoch zudem erkennbar, dass es sich bei diesem Aspekt um eine zusätzliche finanzgerichtliche Begründung handelt.

21 Wird das Urteil eines FG kumulativ auf mehrere Gründe gestützt, so muss hinsichtlich jeder Begründung ein Zulassungsgrund dargelegt werden und vorliegen (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. Senatsbeschlüsse vom 8. Juni 2011 X B 216/10, BFH/NV 2011, 1511, und vom 17. April 2000 X B 9/00, BFH/NV 2000, 1334, m.w.N.; Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 28). Da die klägerischen Einwendungen hinsichtlich der ersten Begründung des FG, eine Anpassung des Folgebescheides an den Grundlagenbescheid sei dann nicht erforderlich, wenn es an der

Folgewirkung fehle, nicht zur Zulassung führen, kann es der angerufene Senat dahinstehen lassen, ob die Darlegungen der Kläger zur doppelten Berücksichtigung der Gewerbesteuer-Rückstellung eine substantiierte Darlegung eines Zulassungsgrundes darstellen könnten.

22 Entsprechendes gilt für die Ausführungen der Kläger zur Berichtigungsmöglichkeit des § 174 der Abgabenordnung.

23 4. Es fehlt auch an der ordnungsgemäßen Darlegung eines Verfahrensmangels i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO. Eine schlüssige Rüge erfordert hier, dass die Tatsachen, die den Mangel ergeben, im Einzelnen angeführt werden und dass dargelegt wird, dass die Entscheidung des FG auf dem Mangel beruhen kann (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 14. März 2007 IV B 76/05, BFHE 216, 507, BStBl II 2007, 466). Dem Vorbringen der Kläger ist --neben der abstrakten Rüge des Verfahrensmangels-- kein Hinweis auf einen konkreten Verfahrensfehler zu entnehmen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de