

Urteil vom 06. Februar 2014, IV R 41/10

Zurechnung einer Windkraftanlage - Nachholung des Hinweises nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO - Entbehrlichkeit eines Verböserungshinweises gemäß § 367 Abs. 2 Satz 2 AO

BFH IV. Senat

AO § 39 Abs 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1, BGB § 94 Abs 1 S 1, BGB § 95 Abs 1 S 1, AO § 181 Abs 5 S 2, AO § 367 Abs 2 S 2, EStG § 6b, AO § 169 Abs 1

vorgehend FG Nürnberg, 27. Juli 2010, Az: 3 K 2054/2007

Leitsätze

NV: Dass im Vertrag zwischen dem Veräußerer einer Windkraftanlage und dem Lieferanten der Anlage die Übergabe von der Durchführung eines Probebetriebs abhängt, bedeutet nicht, dass dem Käufer der Anlage, der in seinem Vertrag mit dem Veräußerer die Übergabe bereits für die Inbetriebnahme der Anlage vereinbart hat, die Anlage nicht schon vor Abschluss des Probebetriebs steuerlich zuzurechnen sein kann .

Tatbestand

- 1** A. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) betreiben einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in Gütergemeinschaft und erzielten in den Streitjahren 1998 und 1999 auch gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb von zwei Windkraftanlagen (WKA).
- 2** Im Einspruchsverfahren gegen die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Jahre 1994 und 1995 beantragten die Kläger im Juni 2001 eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), um für das Wirtschaftsjahr 1994/1995 den Gewinn aus der Veräußerung von Grund und Boden in Höhe von ... DM in eine Rücklage nach § 6b EStG einzustellen, die im Gewerbebetrieb WKA A reinvestiert werden sollte. Sie legten den Kaufvertrag vom ... Dezember 1998 und die ersten beiden Rechnungen vom Februar bzw. April 1999 vor sowie im Juli 2001 die vierte Rechnung vom 11. Juni 1999, auf der ihre damalige Bevollmächtigte handschriftlich vermerkt hatte, dass die WKA vor dem 30. Juni 1999 in den Besitz der Kläger übergegangen sei.
- 3** In dem Kaufvertrag vom ... Dezember 1998 mit der Firma Z ist u.a. Folgendes vereinbart:

4

"§ 1 Vertragsgegenstand

- (1) Der Verkäufer hat in der Gemeinde A einen Standort zur Errichtung von einer Windkraftanlage vom Typ ... bis zur Baureife entwickelt. ...
- (2) Der Käufer erwirbt den Standort, um dort eine Windkraftanlage oben bezeichneten Typs zu betreiben. ...
- (3) Die Planungskonzeption und deren Umsetzung wird durch die nachfolgenden Unterlagen begründet:
 - (a) positiver Bauvorbescheid

- (b) Bodengutachten
- (c) Baugenehmigung
- (d) Stromliefervertrag mit der ...
- (e) eventuell gestellte Förderanträge
- (f) Grundstückskaufvertrag des Standortes der Windkraftanlage

§ 2 Übernahme

- (1) Der Käufer tritt in der Einzelrechtsnachfolge in die jeweiligen Rechtspositionen des Verkäufers, wie sie ihm gemäß § 1, Punkt 3) (a) bis (f) an der Planungskonzeption zusteht, ein.
- (2) ...
- (5) Käufer und Verkäufer einigen sich auf die Projektabwicklung durch den Verkäufer und die schlüsselfertige Übergabe der betriebsbereiten einspeisenden Windkraftanlage an den Käufer durch den Verkäufer. ...

§ 5 Kaufpreis/ Zahlungen/ Sonstige Leistungen

- (1)
- (2) Der Nettokaufpreis beträgt ... DM (...) zuzüglich ... Mehrwertsteuer von 16 %.
- (3) ... Zahlungsbedingungen ...:
 - (a) ...
 - (d) 15 % des Kaufpreises ... mit erfolgter Rotormontage an der Windkraftanlage
 - (e) 5 % des Kaufpreises ... nach erfolgter Endabnahme gemäß § 4.
- (4) ...
- (5) Weitere entstehende Kosten während der Realisierung des Bauvorhabens bis zur Übergabe ... werden vom Verkäufer getragen, inklusive der nötigen Versicherungen.
- (6) Die Windkraftanlage wird bis zum 30.06.1999 einspeisebereit erstellt, es sei denn, die Witterung lässt dies nicht zu. ...

§ 8 Sonstiges

- (1) ...
- (3) Die Parteien sind sich darüber einig, dass das Eigentum an der Windkraftanlage mit vollständiger Zahlung des Kaufpreises auf das Betriebskonto des Verkäufers in der in § 7 vereinbarten Höhe auf den Käufer übergeht.
- (4) Alle von der Windkraftanlage verursachten Betriebskosten, z.B. für Versicherung, ... gehen ab dem Tag der ersten Inbetriebnahme ausschließlich zu Lasten des Käufers.

(5) Alle von der Windkraftanlage erwirtschafteten Einnahmen, z.B. Erlöse aus Stromlieferungen an die ..., sind ab dem Tag der ersten Inbetriebnahme Eigentum des Käufers.

..."

- 5 Zwischen der Firma Z und der Firma X wurde am ... Februar 1999 ein Vertrag über die Lieferung und Aufstellung u.a. der WKA für die Kläger geschlossen. In diesem Vertrag heißt es u.a., dass der Lieferumfang auch die Inbetriebnahme der Anlage, die Übergabe und Einweisung an den Betreiber nach Erprobung und einem automatischen Dauerbetrieb von 250 Stunden umfasse, Inbetriebnahme und Probetrieb auf Verantwortung und Leitung des Auftragnehmers stattfinden und die Anlage nach Abschluss des Probetriebs vom Auftraggeber nach fachlicher Einweisung zum Betrieb genommen werde. Nach Nr. ... der Allgemeinen Lieferbedingungen der Firma X geht die Gefahr, soweit ein Probetrieb vereinbart ist, nach einwandfreiem Probetrieb auf den Kunden über. Nr. ... der Bedingungen enthält Regelungen über einen Eigentumsvorbehalt der Firma X und über eine Weiterveräußerungsbefugnis des Käufers.
- 6 In einem im August 1999 von den Klägern und der Firma X unterzeichneten und als Baufertigstellungserklärung bezeichneten Schreiben an die Investitionsbank des Landes L ist ausgeführt, dass die Bauarbeiten am 16. Juni 1999 abgeschlossen worden seien. Mit Schreiben vom 17. Juni 1999 hatte die Firma Z der vormaligen Bevollmächtigten der Kläger mitgeteilt, dass die WKA in A montiert sei. Am 25. Juni 1999 hatte die Versicherung mitgeteilt, dass für die WKA der Kläger eine Maschinen- und Maschinen-Betriebsunterbrechungsversicherung bestehe. Mit Schreiben vom ... April 2007 legte die Firma Z eine Abnahmebestätigung für die WKA A vom ... August 1999 vor, in der eine Inbetriebnahme am ... Juli 1999 dokumentiert wird.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stimmte mit geänderten Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Jahre 1994 und 1995 vom 12. Juli 2001 einer Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zu. Die Kläger haben im Wirtschaftsjahr 1998/99 die im landwirtschaftlichen Betrieb gebildete Rücklage bei den Anschaffungskosten der WKA A abgezogen.
- 8 Mit jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheiden für 1998 und 1999 vom Juni 2001 bzw. November 2002 setzte das FA die Einkommensteuer jeweils auf 0 DM fest. Die Bescheide wurden im Dezember 2002 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geändert, wobei weiterhin eine Einkommensteuer von 0 DM festgesetzt wurde. Für 1998 wurde der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (für 1998 in Höhe von ... DM, für 1999 in Höhe von ... DM) entfallen je zur Hälfte auf die Kläger, lediglich im Jahr 1998 entfallen Einkünfte in Höhe von ... DM allein auf den Kläger.
- 9 Im Jahr 2005 fand bei den Klägern eine Außenprüfung hinsichtlich der Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 und bei der GbR ..., WKA A u.a., hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zur Einkommensteuer, der Gewerbesteuer und der Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 statt. Im Prüfungsbericht über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1999 bis 2002 der GbR ..., WKA A, vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass die WKA nicht, wie im Vertrag genannt, bis zum 30. Juni 1999 fertig gestellt bzw. der Probetrieb nicht bis zu diesem Zeitpunkt abgeschlossen gewesen sei. Dem folgend löste das FA die Rücklage gewinnerhöhend auf (... DM + 24 % Zuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG = ... DM), verteilte den Betrag je zur Hälfte auf die Kalenderjahre 1998 und 1999 und erließ unter dem 20. Dezember 2005 einen nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 1998 und einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 1999. Der Einkommensteuerbescheid für 1999 wurde erneut geändert, zuletzt im April 2006. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden zuletzt für 1998 in Höhe von ... DM und für 1999 in Höhe von ... DM berücksichtigt und auf die Kläger je zur Hälfte verteilt.
- 10 Während der Einspruchsverfahren gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide stellte das FA mit Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen jeweils vom 24. September 2007 die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für das Jahr 1998 in Höhe von ... DM (verteilt auf beide Kläger zu je ... DM) und für das Jahr 1999 in Höhe von ... DM (verteilt auf beide Kläger zu je ... DM) fest.
- 11 Die gegen die Feststellungsbescheide und gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide gerichteten Einspruchsverfahren verliefen erfolglos. Auch einen Antrag auf Verlängerung der Reinvestitionsfrist des § 6b EStG aus Billigkeitsgründen lehnte das FA mit Bescheid vom 12. Februar 2009 ab, den hiergegen gerichteten Einspruch wies es mit Einspruchsentscheidung vom 25. Mai 2010 als unbegründet zurück.

12 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, mit der die Kläger u.a. beehrten, die gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage rückgängig zu machen und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 1998 und 1999 und die Einkommensteuerbescheide für 1998 und 1999 entsprechend zu ändern, sowie die Reinvestitionsfrist nach § 6b EStG bis zum 31. Dezember 1999 zu verlängern, mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 518 veröffentlichtem Urteil ab.

13 Mit ihrer Revision rügen die Kläger eine Verletzung des § 6b EStG.

14 Sie beantragen, das angegriffene Urteil des FG aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für 1998 und 1999, beide vom 24. September 2007, insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 16. November 2007, dahin zu ändern, dass die Einkünfte um jeweils ... DM geringer festgestellt und auf die Kläger jeweils zur Hälfte verteilt werden, und die Einkommensteuerbescheide für 1998 vom 20. Dezember 2005 und für 1999 vom 12. April 2006, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. November 2007, dahin zu ändern, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft jeweils um ... DM gemindert angesetzt werden,

hilfsweise, das FA zu verpflichten, dem Antrag auf Verlängerung der Reinvestitionsfrist aus Billigkeitsgründen für 1999 unter Aufhebung des angegriffenen Urteils des FG, der Einspruchsentscheidung vom 25. Mai 2010 und des Ablehnungsbescheids vom 12. Februar 2009 stattzugeben.

15 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

16 B. Die Revision der Kläger ist unzulässig und daher zu verwerfen (§ 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), soweit sie die Ablehnung des Antrags auf Verlängerung der Reinvestitionsfrist des § 6b EStG aus Billigkeitsgründen betrifft. Denn die Revisionsbegründung genügt insofern nicht den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 FGO. Es fehlt eine Auseinandersetzung mit den tragenden Gründen des finanzgerichtlichen Urteils (hierzu z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Mai 2012 IV R 47/10, BFH/NV 2012, 1608, m.w.N.). Soweit die Kläger in der mündlichen Verhandlung Ausführungen zu diesem Antrag gemacht haben, können diese schon wegen Ablaufs der Frist zur Begründung der Revision nach § 120 Abs. 2 Satz 1 FGO insoweit keine Berücksichtigung finden.

17 Begründet ist die Revision hingegen, soweit sie die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 1998 und 1999 (dazu B.I.) und die Einkommensteuer 1998 und 1999 (dazu B.II.) betrifft. Insoweit führt sie zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

18 I. Die Revision der Kläger hinsichtlich der Feststellungsbescheide 1998 und 1999 ist begründet und führt insoweit zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Zu Recht ist das FG zwar davon ausgegangen, dass dem Erlass der angegriffenen Feststellungsbescheide keine Feststellungsverjährung entgegenstand (dazu B.I.1.). Die bisherigen Feststellungen des FG rechtfertigen jedoch nicht seine Entscheidung, dass die Rücklage nach § 6b EStG (im Folgenden § 6b-Rücklage) zum 30. Juni 1999 gewinnerhöhend aufzulösen sei (dazu B.I.2.).

19 1. Dem Erlass der Feststellungsbescheide für 1998 und 1999 vom 24. September 2007 stand keine Feststellungsverjährung entgegen.

20 a) Die Kläger waren nach § 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, § 179 Abs. 2 Satz 2 AO zur Abgabe einer Feststellungserklärung für den von ihnen in Gütergemeinschaft geführten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verpflichtet. Da sie für die gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Streitjahre 1998 und 1999 keine entsprechenden Erklärungen eingereicht haben, begann die Feststellungsfrist für die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 AO mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, d.h. für 1998 mit Ablauf des 31. Dezember 2001 und für 1999 mit Ablauf des 31. Dezember 2002. Sie endete daher nach § 181 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 169 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO für 1998 an sich mit Ablauf des 31. Dezember 2005 und für 1999 mit Ablauf des 31. Dezember 2006. Der Ablauf der Frist war nicht

nach § 171 Abs. 4 AO gehemmt, da die im Jahr 2005 durchgeführten Außenprüfungen nicht auch die streitigen Einkünfte der Jahre 1998 und 1999 betrafen.

- 21** b) Nach § 181 Abs. 5 Satz 1 AO kann eine gesonderte Feststellung auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist. Hierauf ist nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO im Feststellungsbescheid hinzuweisen.
- 22** Diese Voraussetzungen lagen im Streitfall vor. Denn bei Erlass der angegriffenen Feststellungsbescheide für 1998 und 1999 im September 2007 war die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 1998 und 1999 noch nicht abgelaufen. Das FA hatte sowohl für 1998 als auch für 1999 geänderte Einkommensteuerbescheide erlassen, die im September 2007 noch Gegenstand von Einspruchsverfahren der Kläger waren, so dass der Ablauf der Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 1998 und 1999 nach § 171 Abs. 3a AO gehemmt war. Dass in den Feststellungsbescheiden vom September 2007 der nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO erforderliche Hinweis fehlte, ist unerheblich, da er in der Einspruchsentscheidung vom 16. November 2007 nachgeholt wurde und zu diesem Zeitpunkt die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 1998 und 1999 auch noch nicht abgelaufen war (z.B. BFH-Urteil vom 12. Juli 2005 II R 10/04, BFH/NV 2006, 228).
- 23** Zu Recht hat das FG auch einen etwa erforderlichen vorherigen Verböserungshinweis des FA gemäß § 367 Abs. 2 Satz 2 AO vor der Ergänzung der Einspruchsentscheidung um den Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO als jedenfalls entbehrlich angesehen, da der mit diesem verbundene Zweck nicht erreicht werden konnte. Das Hinweiserfordernis des § 367 Abs. 2 Satz 2 AO trägt dem Umstand Rechnung, dass der Rechtsbehelf nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung nicht mehr zurückgenommen werden kann (§ 362 Abs. 1 Satz 1 AO). Der Hinweis soll den Einspruchsführer aus Gründen rechtlichen Gehörs auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung aufmerksam machen, damit er einer Verböserung durch Rücknahme des Einspruchs zuvorkommen kann. Dieser Zweck kann jedoch nicht erreicht werden, wenn sich die Verböserung durch Rücknahme des Einspruchs ohnehin nicht vermeiden lässt (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 228). Ein solcher Fall ist hier gegeben, da die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 1998 und 1999 im Zeitpunkt der die Feststellungsbescheide betreffenden Einspruchsentscheidung noch nicht abgelaufen war. Die Rücknahme des Einspruchs gegen die angegriffenen Feststellungsbescheide hätte daher deren Unanfechtbarkeit und nach § 182 Abs. 1 AO eine Bindungswirkung für die Einkommensteuerbescheide für 1998 bzw. 1999 herbeigeführt.
- 24** 2. Die bisherigen Feststellungen des FG tragen jedoch nicht sein Ergebnis, dass das FA die streitige § 6b-Rücklage zu Recht zum 30. Juni 1999 gewinnerhöhend aufgelöst hat.
- 25** a) Nach § 6b Abs. 1 EStG i.d.F. vom 7. September 1990 (EStG 1990), die hier nach § 52 Abs. 18 EStG noch anzuwenden ist, können Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden u.a. auf Anschaffungskosten von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern, von Grund und Boden und von Gebäuden übertragen werden. Soweit eine Übertragung nicht vorgenommen wird, kann nach § 6b Abs. 3 EStG 1990 im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden. Bis zur Höhe der Rücklage können, sofern auch die Voraussetzungen des § 6b Abs. 4 EStG 1990 vorliegen, sodann die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von nach § 6b EStG 1990 begünstigten Wirtschaftsgütern, die in den folgenden vier Jahren angeschafft oder hergestellt werden, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung gekürzt werden. In Höhe des Kürzungsbetrags ist die Rücklage aufzulösen. Soweit eine nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG 1990 gebildete Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst wird, ohne dass ein entsprechender Betrag nach Abs. 3 abgezogen wird, ist nach § 6b Abs. 7 EStG 1990 der Gewinn des Wirtschaftsjahrs, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.
- 26** b) Die Übertragung einer § 6b-Rücklage setzt danach u.a. voraus, dass es sich bei dem Wirtschaftsgut, auf das die Rücklage übertragen werden soll, um ein nach § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG 1990 begünstigtes Wirtschaftsgut handelt. Dabei ist die Übertragung der Rücklage nicht auf Reinvestitionsgüter beschränkt, die in dem Alleineigentum des Veräußerers stehen und dem Betriebsvermögen des Veräußerungsbetriebs zuzuordnen sind. Die Übertragung konnte nach der in den Streitjahren geltenden Rechtslage auch auf Reinvestitionsgüter erfolgen, die zum Gesellschaftsvermögen (Gesamthandsvermögen) einer anderen Personengesellschaft gehören, an der der Veräußerer als Mitunternehmer beteiligt ist, soweit diese Wirtschaftsgüter ihm anteilig zuzurechnen sind (z.B. BFH-Urteil vom 19. Dezember 2012 IV R 41/09, BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313, Rz 31). Der Übertragung der im landwirtschaftlichen Betrieb der Kläger gebildeten § 6b-Rücklage steht danach nicht entgegen, dass sie auf

Wirtschaftsgüter übertragen wurde, die zum Gesamthandsvermögen der GbR WKA A gehören, an dem die Kläger wie am Vermögen des Veräußerungsbetriebs zu gleichen Teilen beteiligt sind.

- 27** aa) Jede WKA, die in einem Windpark betrieben wird, stellt mit dem dazugehörigen Transformator nebst der verbindenden Verkabelung ein zusammengesetztes Wirtschaftsgut dar. Daneben ist die Verkabelung von den Transformatoren bis zum Stromnetz des Energieversorgers zusammen mit der Übergabestation als weiteres zusammengesetztes Wirtschaftsgut zu behandeln, soweit dadurch mehrere WKA miteinander verbunden werden. Auch die Zuwegung stellt ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar (BFH-Urteil vom 14. April 2011 IV R 46/09, BFHE 233, 214, BStBl II 2011, 696).
- 28** bb) Bei einer WKA handelt es sich um eine Betriebsvorrichtung (BFH-Urteil vom 25. Januar 2012 II R 25/10, BFHE 236, 564, BStBl II 2012, 403) und damit i.S. des § 6b EStG um ein abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut (vgl. BFH-Urteil vom 25. Mai 2000 III R 20/97, BFHE 192, 191, BStBl II 2001, 365 – Satellitenempfangsanlage als investitionszulagenbegünstigtes abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut).
- 29** c) Die Übertragung der Rücklage auf ein anderes Wirtschaftsgut setzt nach § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 1990 des Weiteren voraus, dass die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören.
- 30** aa) Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass im Streitfall eine Anschaffung und keine Herstellung vorliegt. Hierüber besteht auch zwischen den Beteiligten kein Streit, so dass der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht.
- 31** bb) Ebenso bedarf es keiner weiteren Ausführungen dazu, dass es sich bei der WKA um ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens und nicht um ein solches des Umlaufvermögens handelt.
- 32** cc) Die bisherigen Feststellungen des FG reichen aber nicht aus, um beurteilen zu können, ob die streitige WKA zum 30. Juni 1999 schon dem Anlagevermögen des von den Klägern in der Rechtsform einer GbR geführten Betriebs "WKA A" zuzurechnen war.
- 33** (1) Nach § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Nur in den in § 39 Abs. 2 AO aufgeführten Fällen findet eine abweichende Zurechnung statt. Danach wird ein Wirtschaftsgut insbesondere dann, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft darüber in der Weise ausübt, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, nicht dem zivilrechtlichen, sondern dem wirtschaftlichen Eigentümer zugerechnet (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO).
- 34** (2) Nach § 2 Abs. 5 des zwischen den Klägern und der Firma Z geschlossenen Vertrags hatte sich die Firma Z zur schlüsselfertigen Übergabe der betriebsbereiten und einspeisenden WKA an die Kläger verpflichtet. Nach § 8 Abs. 4 und Abs. 5 des Vertrags sollten ab dem Tag der ersten Inbetriebnahme alle von der WKA verursachten Betriebskosten (wie z.B. die Versicherung) ausschließlich zulasten, und alle von der WKA erwirtschafteten Einnahmen (wie z.B. die Erlöse aus Stromlieferungen) zugunsten der Kläger als Käufer gehen. Nach den Feststellungen des FG haben die Kläger für die WKA bereits zum 25. Juni 1999 eine Maschinen- und Maschinen-Betriebsunterbrechungsversicherung abgeschlossen und schon im Juli 1999 Stromgeld bezogen. Weiter hat das FG festgestellt, dass die Firma Z von den Klägern am 11. Juni 1999 die 4. Zahlungsrate angefordert hat, die nach § 5 Abs. 3 (d) des Vertrags vom ... Dezember 1998 die Rotormontage an der WKA voraussetzt, und dass die Firma Z die fertige Montage der Anlage zum 16. Juni 1999 bestätigt hatte. Die Kläger und die Firma Z gehen auch übereinstimmend davon aus, dass die Firma Z den Klägern zum 30. Juni 1999 eine schlüsselfertige und einspeisende WKA übergeben hat. Keine Feststellungen hat das FG in Bezug auf die Frage getroffen, welche Eigentumsverhältnisse an dem Grundstück bestanden, auf dem die WKA errichtet wurde.
- 35** Aus den getroffenen Feststellungen hat das FG entnommen, dass die Kläger zum 30. Juni 1999 weder zivilrechtliche noch wirtschaftliche Eigentümer der WKA geworden seien. Es hat dies allein damit begründet, dass zwischen der Firma Z und der Firma X vereinbart gewesen sei, dass die Gefahr erst nach einwandfreiem Probetrieb übergehe, und der Probetrieb erst nach dem 30. Juni 1999 beendet gewesen sei. Da die Kläger nach dem mit der Firma Z geschlossenen Vertrag in die Rechtsposition der Firma Z eingetreten seien, gelte die Vereinbarung des Probetriebs auch ihnen gegenüber; abgesehen davon hätten die Kläger nicht mehr Rechte erwerben können, als ihnen ihr Veräußerer, die Firma Z, habe liefern können; da die Firma Z die Anlage jedoch erst nach dem Probetrieb erhalten habe, habe sie sie auch nicht vor diesem Zeitpunkt schon an die Kläger liefern können.

- 36** (3) Diese Entscheidung hält der revisionsgerichtlichen Prüfung nicht stand. Einerseits lässt sich dem angegriffenen Urteil des FG nicht entnehmen, aufgrund welcher Feststellungen es zu dem Ergebnis gekommen ist, dass die Kläger zum 30. Juni 1999 (auch) noch kein zivilrechtliches Eigentum an der WKA erworben haben (dazu unten (a)). Andererseits ist die Annahme des FG, dass der zwischen der Firma Z und der Firma X vereinbarte Probetrieb auch den Klägern gegenüber gelte, nicht frei von Rechtsirrtum (dazu unten (b)).
- 37** (a) Soweit das angegriffene Urteil davon ausgeht, dass die Kläger zum 30. Juni 1999 (auch) noch kein zivilrechtliches Eigentum an der WKA erworben haben, fehlt es an Feststellungen, die dieses Ergebnis rechtfertigen. In seinen Entscheidungsgründen hat das FG lediglich begründet, weshalb die Kläger seiner Ansicht nach zum 30. Juni 1999 noch kein wirtschaftliches Eigentum an der WKA erlangt haben. Waren die Kläger zum 30. Juni 1999 bereits zivilrechtliche Eigentümer der WKA, ist jedoch nicht ersichtlich, weshalb ihnen die WKA steuerlich nicht zuzurechnen sein sollte. Insbesondere ist nicht ersichtlich, dass in diesem Fall ein anderer nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO als wirtschaftlicher Eigentümer der WKA in Betracht kommen könnte.
- 38** (b) Die Erlangung wirtschaftlichen Eigentums ist nach der Rechtsprechung des BFH dann an den Übergang der Gefahr des zufälligen Untergangs der Sache gebunden, wenn der Verkäufer eine technische Anlage zu übereignen hat, die vom Erwerber erst nach erfolgreichem Abschluss eines Probetriebs abgenommen werden soll. Das gilt auch dann, wenn die Abnahme einer "betriebsfähig" zu liefernden WKA an den erfolgreichen Abschluss des Probetriebs gebunden ist (BFH-Urteil vom 1. Februar 2012 I R 57/10, BFHE 236, 374, BStBl II 2012, 407, Rz 21).
- 39** Ein solcher Probetrieb war im Streitfall aber lediglich zwischen der Firma Z und der Firma X, nicht hingegen zwischen den Klägern und der Firma Z vereinbart. An die insoweit abweichende Auslegung des Vertrags zwischen den Klägern und der Firma Z durch das FG ist der Senat nicht gebunden, da diese Vertragsauslegung nicht nachvollziehbar ist (zum Umfang der revisionsgerichtlichen Überprüfung einer Vertragsauslegung durch das FG z.B. BFH-Urteil vom 6. Juni 2013 IV R 28/10, BFH/NV 2013, 1810). Insoweit geht das FG davon aus, dass der zwischen der Firma Z und der Firma X vereinbarte Probetrieb auch gegenüber den Klägern gelte, da diese mit dem Kaufvertrag vom ... Dezember 1998 in die Rechtsposition des Verkäufers, d.h. der Firma Z, eingetreten seien. Nach § 2 Abs. 1 dieses Vertrags treten die Kläger jedoch (nur) "in der Einzelrechtsnachfolge in die jeweiligen Rechtspositionen des Verkäufers, wie sie ihm gemäß § 1, Punkt 3) (a) bis (f) an der Planungskonzeption zusteht, ein". Ein Kaufvertrag mit der Firma X über die Lieferung und Montage einer WKA ist in § 1 Abs. 3 (a) bis (f) jedoch nicht erwähnt. Zudem ist auch nicht nachvollziehbar, wie der Firma Z bereits Rechte und Pflichten aus einem Vertrag "zustehen" sollen, der erst später --hier am ... Februar 1999-- abgeschlossen wird. Bei dieser Sachlage konnte das FG nicht davon ausgehen, dass die Kläger zum 30. Juni 1999 schon deshalb kein wirtschaftliches Eigentum an der WKA erworben hätten, weil auch in ihrem Vertrag mit der Firma Z der Übergang der Gefahr von der erfolgreichen Durchführung eines Probetriebs abhängig gewesen sei.
- 40** (c) Durch die Aufhebung und Zurückverweisung erhält das FG die Gelegenheit, die insoweit fehlenden Feststellungen zu der Frage, ob die Kläger zum 30. Juni 1999 bereits zivilrechtliches Eigentum an der WKA erworben haben, nachzuholen.
- 41** Insoweit wird das FG u.a. zu prüfen haben, ob die WKA nach § 94 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens war, auf dem sie nach den Feststellungen des FG vor dem 30. Juni 1999 schon fertig montiert war, und ob die Kläger zum 30. Juni 1999 bereits Eigentümer des Grund und Bodens waren. Zwar handelt es sich bei der WKA und dem Grund und Boden, auf dem sie montiert ist, steuerrechtlich um unterschiedliche Wirtschaftsgüter mit der Folge, dass die WKA auch bei Annahme eines wesentlichen Grundstücksbestandteils steuerrechtlich einem anderen als dem Grundstückseigentümer zugerechnet werden kann. Sollten die Kläger jedoch vor dem 30. Juni 1999 schon zivilrechtliche Eigentümer des Grund und Bodens gewesen sein und es sich bei der WKA um einen wesentlichen Bestandteil des Grundstücks handeln, so ist nicht ersichtlich, weshalb einem anderen als den Klägern die WKA steuerrechtlich zugerechnet werden müsste.
- 42** Sollte es sich bei der WKA um einen Scheinbestandteil i.S. des § 95 Abs. 1 Satz 1 BGB handeln, so ist zu prüfen, ob die Kläger durch die Lieferung und Montage der Anlage vor dem 30. Juni 1999 gutgläubiges Eigentum an der WKA erworben haben. Auch für den Fall des gutgläubigen Erwerbs wäre nicht ersichtlich, weshalb einem anderen als den Klägern die WKA steuerrechtlich zugerechnet werden müsste.
- 43** Bei seiner Entscheidung wird das FG auch zu berücksichtigen haben, dass die Firma X in ihren Lieferbedingungen in Nr. ... ausdrücklich auch Regelungen für den Fall vorsieht, dass ihre Kunden die erworbenen Anlagen weiterveräußern. Zudem muss das FG prüfen, ob die Kläger die § 6b-Rücklage nur auf die Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts WKA übertragen wollten oder auch auf die Anschaffungskosten der --insoweit eigenständigen und

damit auch hinsichtlich ihrer Zurechnung eigenständig zu beurteilenden-- Wirtschaftsgüter Zuwegung und Verkabelung (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFHE 233, 214, BStBl II 2011, 696). Durch die Aufhebung und Zurückverweisung erhält das FG auch insoweit Gelegenheit, die fehlenden Feststellungen nachzuholen.

- 44** II. Die Revision der Kläger ist auch hinsichtlich der geänderten Einkommensteuerbescheide für 1998 und 1999 begründet. Das angefochtene Urteil des FG ist insoweit ebenfalls aufzuheben und die Sache an das FA zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Es liegt ein Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens vor, da das FG das Verfahren über die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheide nicht gemäß § 74 FGO ausgesetzt hat, bis über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft rechtskräftig entschieden worden ist. Dieser Verfahrensfehler ist von Amts wegen zu berücksichtigen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 9. September 2010 IV R 31/08, BFH/NV 2011, 413; BFH-Beschluss vom 2. Dezember 1988 IX B 18/88, BFH/NV 1989, 525). Es ist nicht geboten, dass der BFH selbst das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 bis zur Rechtskraft der Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der Feststellungsbescheide aussetzt. Vielmehr ist es sachgerecht, das Verfahren insoweit an das FG zurückzuverweisen, das seinerseits das Verfahren bis zum Abschluss des Feststellungsverfahrens auszusetzen hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de