

Beschluss vom 10. Juli 2017, X B 38/17

Übertragung einer § 6b EStG-Rücklage - Zulassung der Revision aufgrund eines materiell-rechtlichen Fehlers

ECLI:DE:BFH:2017:B.100717.XB38.17.0

BFH X. Senat

EStG § 6b Abs 3, EStG § 6b Abs 7, EStG § 24 Nr 2, FGO § 115 Abs 2

vorgehend FG Köln, 06. Dezember 2016, Az: 5 K 3483/11

Leitsätze

1. NV: Die freiwillige Auflösung einer nach § 6b Abs. 3 EStG gebildeten Rücklage setzt als steuerliches Wahlrecht eine entsprechende Erklärung voraus .
2. NV: Die Feststellung, ob eine solche Erklärung vorliegt, obliegt dem FG als Bestandteil der tatsächlichen Würdigung .

Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 7. Dezember 2016 5 K 3483/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte im Streitjahr 2002 u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Bauträger. Im Jahre 1998 hatte er sein gewerbliches Einzelunternehmen M mit Grundstücken und Gebäuden an die S KG veräußert, das übrige Vermögen in das Betriebsvermögen der Bauträgertätigkeit überführt.
- 2 Zudem bildete er 1998 bei der M eine von allen Beteiligten für zulässig erachtete Rücklage nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 1.100.000 DM, die er im Jahre 2000 mit einem Teilbetrag von 580.000 DM auflöste. In der Bilanz auf den 31. Dezember 2000 war als einziger Bilanzposten im Einzelunternehmen des Klägers die Rücklage von 520.000 DM ausgewiesen. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2001 erklärte der Kläger, dass die Rücklage auf seine Beteiligungen an der D KG und/oder der P KG übertragen werde. Beide Beteiligungen (Fonds) hatte der Kläger im Dezember 2001 erworben, um die Rücklage übertragen zu können. Die D KG war eine vermögensverwaltende Gesellschaft. Das Feststellungsfinanzamt der D KG stellte dementsprechend für den Kläger Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fest.
- 3 Der Kläger war ferner an der I GbR beteiligt. Durch Gesellschaftsvertrag vom 30. März 2002 entstand zum 1. April 2002 (mit abweichender Beteiligung) die I KG, an der der Kläger zu 50 % beteiligt ist. Inwieweit zwischen der I GbR und der I KG zivilrechtliche Identität besteht, ist zwischen den Beteiligten streitig. Im Feststellungsverfahren für die I KG wurden eine Eröffnungsbilanz auf den 1. April 2002 sowie der Jahresabschluss 2002 der I KG eingereicht. Dem beigefügt war eine Sonderbilanz für den Kläger unter der Überschrift ... Beteiligung H.S. Darin war die D KG als Anlagevermögen sowie ein Gewinn von 14.029,47 € ausgewiesen. Beigefügt war die Gewinn- und Verlustrechnung 2002 zur Sonderbilanz (unter der Überschrift H.S. Beteiligung ...). Die weiter angefügte Ermittlung des Anlagevermögens (Überschrift Beteiligung H.S.) zum 1. Januar 2002 wies Anteile am Grund und Boden sowie am Gebäude aus, zog davon Beträge für die Übertragung der § 6b EStG-Rücklage ab und fasste auf einem weiteren Blatt (Überschrift H.S. Beteiligung) die Auflösung der Rücklage zusammen. Mit der Feststellungserklärung, die als Eintrittsdatum des Klägers den 1. April 2002 nannte, wurde der Gewinn von 14.029 € als Sonderbetriebseinnahme erklärt.

- 4 Nach einer Außenprüfung erachtete der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) die Übertragung der Rücklage für unzulässig. Sie sei daher zwingend im vierten Jahr nach ihrer Bildung und damit im Jahre 2002 aufzulösen, mit 6 % p.a. zu verzinsen und stelle laufenden Gewinn nach § 24 Nr. 2 EStG dar. Die Beteiligung an der D KG sei kein gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen bzw. keine Anschaffung i.S. des § 6b EStG. Die Zuordnung zum Betriebsvermögen sei frühestens 2003 erfolgt, aber nur bei der I KG und nicht, was unschlüssig sei, bei der I GbR. Das FA änderte den Einkommensteuerbescheid 2002 entsprechend.
- 5 Mit Einspruch und Klage machten die Kläger geltend, die Rücklage sei bereits 2001 aufgelöst worden. Mit der Einkommensteuererklärung 2001 hätten sie erklärt, die Rücklage sei aufgelöst und gleichzeitig auf ein Reinvestitionsobjekt, nämlich einen 2001 angeschafften Fonds übertragen worden. Die I GbR habe zum 31. Dezember 2001 keine Handelsbilanz erstellt, sondern die steuerlichen Ergebnisse mit Hilfe einer Zwischenbilanz ermittelt. Erläuterungen zu der Übertragung der Rücklage habe sodann die Bilanz der I KG enthalten. Zwischen der I GbR und der I KG habe wirtschaftliche und rechtliche Identität bestanden; lediglich Rechtsform und Gesellschafterbestand hätten sich geändert. Tatsächlich sei die Beteiligung an der D KG auch nicht erst zum 1. April 2002, sondern im Jahr 2001 unmittelbar nach Erwerb dem Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der I GbR zugeordnet worden, was der Kläger dem FA mit der Einkommensteuererklärung 2001 auch mitgeteilt habe. Das ergebe sich auch für das FA ersichtlich aus den für den Jahresabschluss der I KG zum 31. Dezember 2002 eingereichten Unterlagen, in denen die zum 1. Januar 2002 für das Anlagevermögen ermittelten Werte erläutert seien. Danach habe der Anteil am Grund und Boden der D KG 136.049,36 € und am Gebäude 215.115,72 € betragen. Die Rücklage sei mit 136.048,36 € auf den Grund und Boden und mit 129.823,42 € auf das Gebäude übertragen worden. Der Kläger habe damit das Wahlrecht, die Rücklage aufzulösen, im Jahre 2001 ausgeübt, und zwar unabhängig davon, ob die Übertragung in diesem Jahr zulässig gewesen sei oder nicht. Er habe sie jedenfalls für zulässig gehalten.
- 6 Das Finanzgericht (FG) ist der Rechtsauffassung des FA gefolgt und hat die Klage abgewiesen. Tatsächlich habe der Kläger die Beteiligung an der D KG nicht in die I GbR eingebracht. Der Jahresabschluss zum 31. Dezember 2001 weise keine entsprechende Sonderbilanz für den Kläger oder sonstige Erläuterungen aus. Erst mit dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2002 der I KG habe eine solche Zuordnung stattgefunden. Zwar deuteten die Angaben in der Einkommensteuererklärung 2001 darauf hin, dass eine Übertragung erfolgen sollte. Mangels wertmäßiger Angaben sei aber eine Nachverfolgung der Rücklagenauflösung nicht möglich gewesen. Die im Klageverfahren eingereichte Abschlussbuchungsliste zum 31. Dezember 2001 für den Kläger (ehemals M, Ausdruck vom 25. Juni 2012) ersetze den Ausweis in den Jahresabschlüssen nicht. Die Einkommensteuererklärung 2001 enthalte keinen Hinweis darauf, dass der Fonds im Sonderbetriebsvermögen angeschafft worden sei. Eine Übertragung noch im Jahre 2001 direkt auf die I KG sei nicht möglich, da die I KG erst 2002 gegründet worden sei, zumal die Gesellschafter nicht identisch seien. Durch die Ermittlung des Anlagevermögens zum 1. Januar 2002 werde die Zugehörigkeit der D KG zum Betriebsvermögen zum 31. Dezember 2001 nicht dargelegt, da die Wertermittlung zum 1. Januar 2002 nicht automatisch eine Bilanz zum 31. Dezember 2001 enthalte. Eine solche liege nicht vor. Zudem fehle es auch an der Voraussetzung, dass die angeschafften Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehörten. Die D KG erziele Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Diese habe der Kläger auch erklärt. Die Zuordnung zu einem Betriebsvermögen sei denn auch erst viel später erfolgt, nachdem festgestellt worden war, dass die direkte Übertragung auf die D KG nicht möglich sei.
- 7 Mit ihrer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision machen die Kläger die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO), u.U. auch eine Divergenz nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO sowie einen Verfahrensmangel nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO geltend.
- 8 Grundsätzliche Bedeutung habe folgende Rechtsfrage:
- "Kann eine im Veräußerungsbetrieb (= Betrieb, in dem der Veräußerungsgewinn in eine § 6b EStG-Rücklage eingestellt wurde) gebildete § 6b EStG-Rücklage, wenn die Rücklage auf ein Reinvestitionsgut eines anderen Betriebs des Steuerpflichtigen übertragen werden soll, nur aufgelöst werden, wenn die Zugehörigkeit der angeschafften Wirtschaftsgüter zu dem Anlagevermögen der anderen inländischen Betriebsstätte gem. § 6b Abs. 4 Nr. 3 EStG festgestellt werden kann bzw. feststeht, welche Ersatzgüter für welchen Betrieb angeschafft wurden, oder erfolgt die Auflösung der § 6b EStG-Rücklage im Veräußerungsbetrieb unabhängig davon, ob geeignete Reinvestitionsgüter angeschafft wurden."
- 9 Während das FG die Auffassung vertrete, eine Auflösung sei nicht wirksam erfolgt, weil nicht ersichtlich sein soll, auf welche Ersatzwirtschaftsgüter die Rücklage übertragen worden sei, habe der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil

vom 19. Dezember 2012 IV R 41/09 (BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313) ausgeführt, dass für die Bildung und Auflösung der Rücklage die Steuer- bzw. Sonderbilanz des veräußernden Betriebs maßgeblich sei. Die Verfolgbarkeit in der Buchführung knüpfe an diesen Betrieb an. Folglich sei es zulässig gewesen, die Ausbuchung der Rücklage im Jahresabschluss des Klägers vorzunehmen.

- 10** Auf dieser Grundlage sei die im Vorfeld nicht erörterte Annahme des FG, die Übertragung komme mangels wertmäßiger Angaben nicht in Betracht, rechts- und verfahrensfehlerhaft. Wenn das FG insbesondere die im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2001 vorgelegten Erläuterungen zur Übertragung der Rücklage und den Jahresabschluss des Klägers zutreffend gewürdigt hätte, hätte es zu dieser Auffassung nicht gelangen können, denn aus diesen Unterlagen ergebe sich, dass der zum 31. Dezember 2000 noch mit 520.000 DM vorhandene Sonderposten mit Rücklageanteil zum 31. Dezember 2001 nur noch mit 0 DM ausgewiesen gewesen sei. Es sei denklogisch zwingend, dass damit die Rücklage aufgelöst worden sei. Soweit das FG weiter annehme, es fehle ein Hinweis auf die Zugehörigkeit des Fonds zum Sonderbetriebsvermögen, sei dies nicht relevant, weil sich die Auflösung ausschließlich aus den Bilanzen des Klägers ergeben habe.
- 11** Nicht erheblich und unverständlich seien die Hinweise des FG, dass die I KG erst zum 1. April 2002 gegründet und der Gesellschafterbestand der I GbR und der I KG nicht identisch gewesen sei. Der Kläger habe vorgetragen, den Anteil an der D KG bereits im Dezember 2001 dem Sonderbetriebsvermögen zugeordnet zu haben. Er sei an der I GbR und der I KG durchgängig beteiligt gewesen. Im Übrigen sei auch unstrittig, dass der Kläger den Anteil an der D KG gerade deshalb angeschafft habe, um 2001 die stillen Reserven aus der Rücklage auf das Reinvestitionsobjekt übertragen zu können. Bei etwaigen Unklarheiten hätte das FA die Sonderbilanz zum 31. Dezember 2001 anfordern können, die allerdings auch nicht zur Steuererklärung des Klägers gehört habe. Er habe sie nicht vorgelegt, weil sich daraus keine Gewinnauswirkungen ergeben haben und das FA den Gewinn der I GbR mittels Zwischenbilanz auf den 31. Dezember 2001 festgestellt habe. Das Reinvestitionsgut sei nicht abzuschreiben gewesen, weil die Anschaffung erst in der zweiten Dezemberhälfte erfolgt sei.
- 12** Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

Entscheidungsgründe

- 13** II. Die Beschwerde ist unbegründet. Die geltend gemachten Zulassungsgründe liegen, soweit die Kläger sie überhaupt nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO ordnungsgemäß dargelegt haben, nicht vor.
- 14** 1. Soweit die Kläger die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache geltend machen, lassen sich der von ihnen aufgeworfene Frage verschiedene Teilaspekte entnehmen, die aber entweder nicht klärungsfähig oder nicht klärungsbedürftig sind.
- 15** a) Die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung setzt voraus, dass die betreffende Frage klärungsbedürftig ist und in einem Revisionsverfahren klärungsfähig wäre. Eine Rechtsfrage ist nicht klärungsfähig, wenn sie nicht entscheidungserheblich ist; sie ist nicht klärungsbedürftig, wenn sie offensichtlich so zu beantworten ist wie es das FG getan hat (vgl. Senatsbeschluss vom 8. Februar 2017 X B 80/16, BFH/NV 2017, 760, unter II.1.a) oder vom BFH bereits geklärt worden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 22. Dezember 2011 XI B 21/11, BFH/NV 2012, 813, unter II.1.a).
- 16** b) Zunächst ist der formulierten Frage nicht ganz klar zu entnehmen, ob die Kläger mit der zweimaligen Formulierung über die Auflösung ("... nur aufgelöst werden ..." sowie "... erfolgt die Auflösung der § 6b EStG-Rücklage ...") in beiden Fällen ausschließlich die Auflösung nach § 6b Abs. 3 Satz 4 EStG meinen, die mit dem Abzug bis zur Höhe der Rücklage von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionsguts nach § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG einhergeht, oder ob dies auch eine sonstige freiwillige Auflösung ohne diesen Abzug umfassen soll. Dies ist nicht gleichgültig, weil eine sonstige Auflösung zum Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG führt. Der Senat lässt offen, ob wegen dieser latenten Unklarheit die Zulassungsgründe überhaupt den Voraussetzungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügt. Mit beiderlei Verständnis ermöglicht sie die Zulassung der Revision nicht.
- 17** c) Soweit die Kläger mit beiden Formulierungen ausschließlich die Auflösung nach § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG meinen sollten, hat die Frage zwar womöglich grundsätzliche Bedeutung, ist aber im Streitfall nicht klärungsfähig.
- 18** aa) Das FG Münster hat mit Urteil vom 13. Mai 2016 7 K 716/13 E (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 1164) gegen die Auffassung der Finanzverwaltung in R 6b.2 Abs. 8 der Einkommensteuer-Richtlinien

sinngemäß entschieden, dass eine § 6b EStG-Rücklage zeitlich bereits vor --grundsätzlich sogar unabhängig von-- der Anschaffung oder Fertigstellung eines Ersatzwirtschaftsguts auf einen anderen Betrieb übertragen werden kann, jedenfalls aber dann, wenn zum Zeitpunkt der Übertragung bereits mit der Herstellung des Wirtschaftsguts begonnen worden ist. Gegen dieses Urteil ist Revision eingelegt (VI R 50/16). Wäre im Streitfall eine Parallelproblematik entscheidungserheblich, wäre grundsätzlich ebenfalls die Revision zuzulassen.

- 19** bb) Im vorliegenden Fall könnte aber die Rechtsfrage, ob eine solche Rücklage bereits vor dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung eines geeigneten Ersatzwirtschaftsguts auf einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen übertragen und damit auch nach § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG (ohne den Gewinnzuschlag des § 6b Abs. 7 EStG) aufgelöst werden kann, nicht geklärt werden. Eine Zeitdifferenz zwischen der Übertragung der Rücklage und der Anschaffung oder Herstellung eines --noch nicht präzise zu benennenden-- Ersatzwirtschaftsguts ist im Streitfall nicht problematisch, weil der Erwerb des Anteils an der D KG (und damit der entsprechenden Anteile an den Wirtschaftsgütern Grund und Boden sowie Gebäude) bereits im Jahre 2001 lag. Es geht hier vielmehr darum, ob die --bereits präzise zu benennenden-- Ersatzwirtschaftsgüter dem Grunde nach überhaupt taugliche Reinvestitionsgüter sind. Das ist nur der Fall, wenn sie einem zur Übernahme der stillen Reserven fähigen Betrieb zugehören. Selbst wenn der Auffassung des FG Münster zu folgen sein sollte, setzt doch die Übertragung einer Rücklage auf einen anderen Betrieb offenkundig in jedem Falle voraus, dass in diesem Betrieb dem Grunde nach Wirtschaftsgüter i.S. des § 6b Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG angeschafft oder hergestellt werden können, auf die mithin die in der Rücklage verhafteten stillen Reserven übertragen werden können. Dies war wiederum in dem seitens des FG Münster entschiedenen Fall nicht zweifelhaft. Der Senat vermag dem Gesetz jedenfalls keinerlei Anhaltspunkte zu entnehmen, dass eine Rücklage nach § 6b EStG im Rahmen einer Einkünfteermittlung geparkt werden könnte, innerhalb derer der Abzug nach § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG gar nicht möglich wäre. So aber verhielte es sich im Streitfall.
- 20** Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht streitig, dass wegen der Voraussetzungen des § 6b Abs. 4 EStG eine Rücklage nicht auf Wirtschaftsgüter übertragen werden kann, die zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt werden. Folglich könnte sie auch unter Zugrundelegung der Auffassung des FG Münster nicht in eine Einkünfteermittlung aus Vermietung und Verpachtung übertragen werden. Die D KG hat Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, was unstreitig ist. Das FG ist darüber hinaus zu dem Ergebnis gekommen, dass die Beteiligung an der D KG nicht zum 31. Dezember 2001 in ein Betriebsvermögen des Klägers eingelegt worden war, wobei hier nur ein gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen bei der I GbR in Betracht gekommen wäre. Dabei handelt es sich um eine tatsächliche Würdigung, an die der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, sofern sie nicht ihrerseits mit einer zulässigen und begründeten Zulassungsrüge angegriffen wird. Daran fehlt es. Die Kläger haben diese Schlussfolgerung zwar beanstandet, jedoch mit Einwänden, die ihrerseits die Zulassung der Revision nicht rechtfertigen (dazu sogleich unter II.3.a).
- 21** d) Soweit die Kläger hingegen mit "Auflösung" auch oder hilfsweise die sonstige Auflösung der Rücklage ohne Übertragung der stillen Reserven auf ein Ersatzwirtschaftsgut meinen sollten, ist die vermeintliche Grundsatzfrage entweder bereits geklärt, somit nicht klärungsbedürftig, oder ihre Beantwortung abhängig von der Auslegung im Einzelfall, die einer grundsätzlichen Klärung nicht zugänglich ist.
- 22** aa) Eine nach § 6b Abs. 3 EStG gebildete Rücklage kann in jedem Wirtschaftsjahr des Reinvestitionszeitraums freiwillig aufgelöst werden (vgl. BFH-Urteil vom 22. Juni 2010 I R 77/09, BFH/NV 2011, 10, unter II.5.) bzw. ist bei entsprechendem Fristablauf nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG aufzulösen. Es ist offensichtlich, dass diese Möglichkeit bzw. Verpflichtung grundsätzlich nicht davon abhängt, ob der Steuerpflichtige sich in erster Linie die Übertragung der Rücklage auf ein Reinvestitionsgut in einem anderen Betrieb gewünscht hätte. Es ist ebenso offensichtlich, dass die Ausübung dieser Möglichkeit an eine den Anforderungen an steuerliche Wahlrechte entsprechende Erklärung des Steuerpflichtigen geknüpft ist. Es ist schließlich auch offensichtlich, dass die Auflösung der Rücklage in Verbindung mit einer Übertragung auf ein Ersatzwirtschaftsgut und die anlasslose freiwillige Auflösung unter Inkaufnahme des Gewinnzuschlags inhaltlich unterschiedliche Erklärungen sind. Diese drei Punkte bedürfen keiner Klärung.
- 23** bb) Soweit die Kläger in der Sache hier (wohl) vornehmlich die Frage meinen, ob die auf die Übertragung der stillen Reserven in einen anderen Betrieb und die damit einhergehende Auflösung der Rücklage gerichtete Erklärung des Steuerpflichtigen immer oder grundsätzlich so zu interpretieren ist, dass sie zumindest hilfsweise auch die Auflösung ohne Übertragung umfasst, handelt es sich um eine Frage der Tatsachenwürdigung im Einzelfall. Es obliegt dem jeweiligen FG als Tatsacheninstanz, die Erklärung über die Fortführung oder die Auflösung der

Rücklage auszulegen. Wie dies zu geschehen hat, ist der Verallgemeinerung nicht ohne Weiteres zugänglich und daher nicht als Frage grundsätzlicher Bedeutung klärbar.

- 24** Das FG ist im Streitfall inzident davon ausgegangen, dass die Auflösung der Rücklage ohne die eigentlich gewollte gleichzeitige Übertragung der stillen Reserven jedenfalls nicht beabsichtigt war. Hieran ist der Senat wiederum nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden, sofern diese tatsächliche Würdigung nicht ihrerseits mit einer zulässigen und begründeten Rüge angegriffen wird. Daran fehlt es auch in diesem Zusammenhang (dazu sogleich unter II.3.b).
- 25** 2. Inwieweit die Kläger die Divergenz zu dem BFH-Urteil in BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313 den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend dargelegt haben, kann offenbleiben, denn sie liegt nicht vor. Zutreffend ist, dass die Auflösung einer Rücklage nach Maßgabe dieser Entscheidung in der Steuerbilanz oder Sonderbilanz in dem sog. "veräußernden" Betrieb ausgeübt wird, nämlich demjenigen Betrieb, in dem das Wirtschaftsgut, für das die Rücklage gebildet wurde, veräußert wurde. Das ist im Streitfall M bzw. das Einzelunternehmen des Klägers. Von diesem Grundsatz weicht das FG nicht ab. Es geht zunächst davon aus, eine Auflösung der Rücklage nach § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG sei nicht erfolgt, weil zum einen bestimmte Angaben in der Buchführung des klägerischen Einzelunternehmens fehlten, und weil zum anderen tatsächlich kein Ersatzwirtschaftsgut existiert habe, auf das die Rücklage hätte übertragen werden können. Es geht des Weiteren davon aus, eine sonstige Auflösung sei nicht erfolgt, da nicht erklärt. Darin liegt keine Abweichung von den in dem genannten BFH-Urteil aufgestellten Grundsätzen.
- 26** Soweit die Kläger meinen sollten, das FG habe seine Anforderungen an die Buchführung überspannt, weil es wertmäßige Angaben vermisste, handelt es sich nicht um eine Abweichung von der vorgenannten Rechtsprechung, sondern um eine Frage von deren Umsetzung. Zudem kam es auf wertmäßige Angaben auch nicht mehr an, nachdem die potentiellen Ersatzwirtschaftsgüter nach den Feststellungen des FG nicht zum Anlagevermögen eines Betriebs des Klägers gehörten. Eine besondere Erörterung dieser Problematik im Vorfeld war nicht geboten.
- 27** Im Übrigen weist der Senat darauf hin, dass in der Buchhaltung des klägerischen Einzelunternehmens nicht nur die Identifikation der Ersatzwirtschaftsgüter, sondern auch die Identifikation des Betriebs, in dem die vermeintlichen Ersatzwirtschaftsgüter zu finden sein sollen, fehlt, denn dort ist nur verzeichnet, dass die Rücklage entweder auf die D KG oder die P KG übergehen solle. Damit jedenfalls ist die Verfolgbarkeit der Rücklage nicht gewährleistet.
- 28** 3. Schließlich ist die Revision auch nicht im Hinblick auf die Sachverhaltswürdigung des FG, namentlich wegen eines Verfahrensmangels, zuzulassen.
- 29** a) Soweit die Kläger die Einschätzung des FG angreifen, die Beteiligung an der D KG sei nicht zum 31. Dezember 2001 in ein Betriebsvermögen des Klägers eingelegt worden, beanstanden sie in der Sache lediglich, es habe diese tatsächliche Würdigung fehlerhaft vorgenommen. Etwaige Fehler in der Sachverhalts- oder Beweiswürdigung gehören jedoch revisionsrechtlich, soweit sie überhaupt revisibel sind (vgl. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 115 Rz 76) grundsätzlich zum materiellen Recht. Die konkrete Benennung eines Verfahrensfehlers ist dem Vortrag der Kläger allenfalls insoweit zu entnehmen, als sie von einem Verstoß gegen die aus § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO folgende Pflicht ausgehen, die Entscheidung aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu schöpfen (in Gestalt eines Verstoßes gegen den klaren Inhalt der Akten), weil sie nämlich vorgetragen hätten, den Anteil an der D KG bereits im Dezember 2001 dem Sonderbetriebsvermögen (also wohl innerhalb der I GbR) zugeordnet zu haben. Es ist aber kein Verstoß gegen den Inhalt der Akten, der Rechtsauffassung eines Beteiligten nicht zu folgen.
- 30** Auch wenn es an dieser Stelle nicht mehr darauf ankommt, weist der Senat ergänzend darauf hin, dass die diesbezügliche Argumentation der Kläger auch nach Auffassung des Senats nicht nur nicht zwingend, sondern un schlüssig ist. Die Feststellungserklärung für die I KG bezieht sich unmissverständlich auf den Zeitraum 1. April 2002 bis 31. Dezember 2002. Dementsprechend hat die I KG eine Eröffnungsbilanz zum 1. April 2002 eingereicht und gerade diejenigen Sonderbetriebseinnahmen des Klägers für den Zeitraum ab 1. April 2002 erklärt, die sich auch aus den Unterlagen zur Sonderbilanz ergeben. Soweit dem Jahresabschluss der I KG die Ermittlung des Anlagevermögens auf den 1. Januar 2002 beigefügt war, der die Verwendung der § 6b EStG-Rücklage dokumentierte, ist daraus die Zuordnung der D KG zum Sonderbetriebsvermögen bei der I GbR jedenfalls nicht zu entnehmen. Wenn es sich um das Anlagevermögen der I KG handeln soll, ist das Datum widersinnig, da am 1. Januar 2002 die I KG noch nicht existierte. Sollte angesichts des Umstandes, dass die Dokumente zur Sonderbilanz nicht von der I GbR oder der I KG, sondern lediglich von der "I" sprechen, hingegen stattdessen oder zusätzlich das Anlagevermögen der I GbR gemeint gewesen sein, wäre es unverständlich, warum der darin ermittelte Gewinn in die Feststellungserklärung der I KG für den Zeitraum vom 1. April 2002 bis zum 31. Dezember 2002 eingegangen

sein sollte. Die variierenden Überschriften über der Sonderbilanz und ihren Anlagen sowie die Angabe des Datums 1. Januar 2002 können demnach nur als Ungenauigkeiten verstanden werden. Ein ausdrücklicher Hinweis auf die I GbR fehlt auf allen vier Seiten. Einen Hinweis auf die behauptete Zuordnung des Anteils an der D KG zum Sonderbetriebsvermögen bei der I GbR spätestens zum 31. Dezember 2001 bieten diese Unterlagen jedenfalls nicht.

- 31** b) Soweit die Kläger einen materiell-rechtlichen und einen Verfahrensfehler darin sehen, dass das FG der Buchhaltung des Einzelunternehmens des Klägers keine Rücklagenauflösung hat entnehmen können, können sie damit die Zulassung der Revision ebenfalls nicht erreichen.
- 32** aa) Läge ein materiell-rechtlicher Fehler innerhalb der Sachverhalts- und Beweiswürdigung vor, rechtfertigte dies allein noch nicht die Zulassung der Revision, selbst dann nicht, wenn, wie die Kläger meinen, das FG denklogisch falsche Schlüsse gezogen habe. Materiell-rechtliche Fehler, die im Revisionsverfahren überprüfbar wären (s.o.), stellen für sich genommen keinen Zulassungsgrund i.S. des § 115 Abs. 2 FGO dar. Im Übrigen vermag der Senat auch keinen derartigen Fehler zu erkennen.
- 33** bb) Welchen Verfahrensfehler die Kläger in diesem Zusammenhang rügen möchten, wird nicht klar. Falls sie auch hier meinen, das FG habe gegen den klaren Inhalt der Akten entschieden, weil sich aus dem Jahresabschluss des klägerischen Einzelunternehmens eindeutig die Auflösung der Rücklage ergeben hätte, ist dies unzutreffend. Richtig ist zwar, dass die zuvor mit 520.000 DM in der Buchführung enthaltene Rücklage zum 31. Dezember 2001 mit 0 DM ausgewiesen war. Darin ist grundsätzlich die Erklärung zu erblicken, er löse die Rücklage zum 31. Dezember 2001 auf. Dies hat das FG auch nicht in Abrede genommen. Es ist jedoch davon ausgegangen, dass der Erklärungswert dieser Buchung ausschließlich auf eine Rücklagenauflösung nach § 6b Abs. 3 Satz 4 EStG unter gleichzeitigem Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Reinvestitionsguts nach § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG gerichtet war. Es ist des Weiteren davon ausgegangen, dass die Übertragung auf ein Reinvestitionsgut zumindest mangels Zugehörigkeit der in Frage kommenden Wirtschaftsgüter zu einem Betriebsvermögen des Klägers nicht möglich war, so dass die Erklärung über die Auflösung in der beabsichtigten Form ins Leere ging.
- 34** Wenn das FG schließlich annahm, dass die gescheiterte Übertragung der in der Rücklage verhafteten stillen Reserven auf ein Wirtschaftsgut in einem anderen Betrieb des Klägers (alternativ nach Maßgabe der Überlegungen des FG Münster in EFG 2016, 1164: die gescheiterte Übertragung der Rücklage auf einen anderen Betrieb) gerade nicht hilfsweise als Auflösung der Rücklage ohne solche Übertragung zu verstehen war, hat es damit lediglich die aus der Buchhaltung ersichtlichen Erklärungen in einer Weise ausgelegt, die jedenfalls nicht offenkundig dem Akteninhalt widersprach oder sonst widersinnig gewesen wäre.
- 35** Ohne dass es darauf ankäme, merkt der Senat darüber hinaus an, dass die durch das FG vorgenommene Auslegung auch naheliegt. Da eine derartige (hilfsweise) Auflösung den Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG nach sich zöge, dürfte es im Allgemeinen nicht zulässig sein, den eigentlich auf Übertragung der Rücklage gerichteten Gewinnermittlungen, die folgerichtig den Gewinnzuschlag nicht enthielten, auch nur hilfsweise einen derartigen Erklärungswert beizulegen, wenn der Steuerpflichtige dies selbst nicht ausdrücklich tut.
- 36** Soweit den Einlassungen des Klägers im vorliegenden Verfahren eine Erklärung des Inhalts zu entnehmen sein dürfte, dass er die Rücklage im Jahre 2001 auflösen wolle, bleibt diese Erklärung unwirksam. Nach Eintritt der Bestandskraft, die hinsichtlich des Jahres 2001 unstreitig eingetreten ist, kann das Wahlrecht zur Auflösung der Rücklage nicht mehr ausgeübt werden (vgl. Senatsurteil vom 9. Dezember 2015 X R 56/13, BFHE 252, 241, BStBl II 2016, 967, unter II.2.a aa).
- 37** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de