

# Beschluss vom 18. Januar 2011, X B 34/10

## Anforderungen an die Darlegung einer Sachaufklärungsrüge

BFH X. Senat

FGO § 76 Abs 1, FGO § 119 Nr 6

vorgehend FG Nürnberg, 02. Dezember 2009, Az: 7 K 1038/2009

## Leitsätze

1. NV: Eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch Nichterhebung angebotener Beweise ist nicht gegeben, wenn die Beweiserhebung auf der Grundlage der materiell-rechtlichen Auffassung des FG nicht erforderlich ist. Ob diese materiell-rechtliche Auffassung des FG zutreffend ist, ist im Rahmen der Prüfung entsprechender Verfahrensrügen ohne Belang.
2. NV: Unterlässt es ein Beteiligter, ein objektives Beweismittel (Urkunde), das allein er in seinem Besitz hat, vorzulegen, ist das FG grundsätzlich von der Verpflichtung entbunden, weiter entfernte und unsichere Beweise zu erheben (Vernehmung eines Zeugen, der ein erhebliches Eigeninteresse am Ausgang des Verfahrens hat).
3. NV: Wenn einem FG ein materiell-rechtlicher Fehler unterläuft, kann dieser nicht zusätzlich als Verfahrensmangel (Verletzung des Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs) unter dem Gesichtspunkt gerügt werden, dass das FG auf seinen Fehler zuvor hätte hinweisen müssen.
4. NV: Entscheidet das FG über mehrere Streitpunkte, ist die bloße Zusammenstellung der Besteuerungsgrundlagen am Schluss des Urteils nicht weiter begründungsbedürftig, wenn sich die Einzelbeträge aus den rechtlichen Ausführungen in den Entscheidungsgründen ergeben. Dies gilt bei einem (Teil-)Erfolg der Klage auch für die gegenläufige Korrektur der gebildeten Gewerbesteuer-Rückstellung (für Veranlagungszeiträume vor 2008).

## Gründe

- 1 Die Beschwerde ist unbegründet. Keiner der von den Beschwerdeführern dargelegten Zulassungsgründe liegt tatsächlich vor.
- 2 1. Dies gilt zunächst für die Zulassungsgründe, die in Zusammenhang mit dem vom Finanzgericht (FG) als gewerbesteuerpflichtig angesehenen Gewinn aus der Veräußerung der Grundstücke S stehen.
- 3 a) Dem liegt der folgende Sachverhalt zugrunde:
- 4 Die Beschwerdeführer sind die Erben eines während des Beschwerdeverfahrens verstorbenen Einzelunternehmers (E). Dieser vermietete im Wege der Betriebsaufspaltung mehrere Grundstücke zum Betrieb von Einzelhandelsgeschäften an Kapitalgesellschaften, deren Alleingesellschafter er jeweils war.
- 5 Über die Grundstücke S unterbreitete eine N-GmbH dem E am 2. Dezember 1975 ein notariell beurkundetes, bis zum 1. Dezember 1978 bindendes Kaufangebot zum Preis von insgesamt 9.247.000 DM. E hatte bis zur Annahme oder zum Verfall des Kaufangebots halbjährlich 350.000 DM an die N-GmbH zu entrichten, die nicht auf den Kaufpreis anzurechnen waren. Am 6. Dezember 1975 räumte E einer Handels-GmbH, an der er zu 100 % beteiligt war, für den Fall des Erwerbs der Grundstücke und der Erteilung der Baugenehmigung das Recht auf Anmietung des zu errichtenden Warenhauses auf 15 Jahre ein. Die Handels-GmbH verpflichtete sich zur Übernahme aller durch das Kaufangebot entstandenen und entstehenden Kosten sowie sämtlicher Ausgaben aus dem Grundstückserwerb und der Bebauung. Bei Nichtzustandekommen des Mietvertrags sollte der Erlös aus einer anderweitigen Verwertung der Grundstücke der Handels-GmbH zufließen.
- 6 Die Stadt erteilte dem E am 24. Mai 1978 eine mündliche Zusage, nach der sie die Warenhausplanung befürworte.

Daraufhin erwarb E am 1. Juni 1978 die Grundstücke S für insgesamt 9.247.000 DM. Aufgrund planungsrechtlicher Bedenken lehnte die Stadt die Pläne des E am 24. September 1980 letztlich doch ab. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 26. November 1980 verkaufte E die Grundstücke S an drei verschiedene Erwerber für insgesamt 15 Mio. DM. Der Übergang von Nutzungen und Lasten war für den 30. Dezember 1980 vorgesehen. Aus diesem Verkauf resultierte im Streitjahr 1980 ein Buchgewinn, über dessen gewerbesteuerrechtliche Beurteilung die Beteiligten streiten.

- 7** Am 1. Dezember 1980 beantragte der Steuerberater des E und heutige Prozessbevollmächtigte der Beschwerdeführer (der Prozessbevollmächtigte) beim Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) eine verbindliche Zusage im Hinblick auf die geplante Einbringung der zum Besitzunternehmen des E gehörenden Grundstücke in eine neu zu gründende Verwaltungs-GmbH. Gegenstand der beantragten Zusage sollte die Anwendbarkeit des § 20 des Umwandlungsteuergesetzes 1977 (UmwStG 1977) auf die Einbringung sowie die Zulässigkeit von deren beabsichtigter Rückwirkung sein. Die Grundstücke S waren in der Liste der einzubringenden Grundstücke, die dem Antrag beigelegt war, nicht enthalten. Am 2. März 1981 erteilte das FA die Zusage. Die Beteiligten kamen ferner darin überein, dass es sich bei den zum Besitzunternehmen gehörenden Grundstücken um einen Teilbetrieb des Einzelunternehmens des E handele. Am 10. Juni 1981 gründete E die Verwaltungs-GmbH. Seine Stammeinlage erbrachte er durch Einbringung der Grundstücke seines Einzelunternehmens, die die Verwaltungs-GmbH zum Buchwert ansetzte. Im Innenverhältnis sollte die Verwaltungs-GmbH ihre Tätigkeit rückwirkend zum 31. Dezember 1980 beginnen. Im Hinblick auf die erteilte Zusage und entsprechende Verwaltungsanweisungen (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 16. Juni 1978, BStBl I 1978, 235, Tz. 1) erkannte das FA die Rückwirkung der Einbringung --trotz entgegenstehender höchstrichterlicher Rechtsprechung (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. April 1981 I R 157/77, BFHE 134, 404, BStBl II 1982, 362, und vom 20. Oktober 1982 I R 118/78, BFHE 137, 265, BStBl II 1983, 247)-- steuerlich an.
- 8** E sah den Gewinn aus der Veräußerung der Grundstücke S als in Zusammenhang mit der Einbringung stehenden, nicht der Gewerbesteuer unterliegenden Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) an. Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat das FA demgegenüber die Auffassung, E habe insoweit einen laufenden Gewinn verwirklicht, dessen Höhe es zunächst mit 1.838.358 DM ermittelte. Gegen den entsprechenden Änderungsbescheid vom 9. September 1988 erhob E nach erfolglosem Einspruchsverfahren am 16. August 1990 die Klage V 158/90, über die das FG noch nicht entschieden hat.
- 9** Das FA hatte ferner für die Vorjahre 1976 bis 1978 die von E halbjährlich an die N-GmbH gezahlten 350.000 DM als Teil der Anschaffungskosten der Grundstücke S angesehen (insgesamt 1.750.000 DM). Hiergegen wandte sich E hinsichtlich der Einkommensteuer-Festsetzungen erfolgreich mit entsprechenden Klagen; der erkennende Senat wies die Revisionen des FA mit Urteilen vom 4. Juni 1991 X R 136/87 (BFHE 165, 349, BStBl II 1992, 70) und X R 137, 138/87 (BFH/NV 1992, 163) zurück. Im Hinblick auf den damit nachträglich herabgesetzten Buchwert der Grundstücke S ermittelte das FA für das Streitjahr 1980 nunmehr einen um 1.750.000 DM höheren Gewinn aus deren Veräußerung (3.588.358 DM). Diesen setzte es --nach Gegenrechnung einer zusätzlichen Gewerbesteuer-Rückstellung von 284.000 DM-- im geänderten Gewerbesteuermessbescheid 1980 vom 10. September 1992 an.
- 10** E erklärte diesen Änderungsbescheid ausdrücklich nicht gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung in der damals geltenden Fassung (FGO a.F.) zum Gegenstand des anhängigen Klageverfahrens V 158/90, sondern legte Einspruch ein. Das FG setzte daraufhin das Klageverfahren V 158/90 aus; die Aussetzung dauert bis heute an. Das FA wies den Einspruch am 12. Dezember 1994 zurück; hiergegen erhob E die Klage V 6/95, über die das FG mit dem im vorliegenden Verfahren angefochtenen Urteil entschieden hat.
- 11** Im Klageverfahren behauptete E, er habe schon vor dem am 26. November 1980 beurkundeten Verkauf der Grundstücke S den Entschluss gefasst, alle Grundstücke seines Besitzunternehmens in die Verwaltungs-GmbH einzubringen. Sein Prozessbevollmächtigter habe hierzu seit Beginn des Jahres 1980 zahlreiche interne Arbeitspapiere erstellt. Er bezeichnete diese Arbeitspapiere zwar im Einzelnen, legte sie dem FG aber nicht vor. Ferner benannte E seinen Prozessbevollmächtigten als Zeugen für die behaupteten Planungen zur Umstrukturierung des Einzelunternehmens.
- 12** Das FG setzte das Klageverfahren im Hinblick auf ein zur Einkommensteuer 1980 geführtes Parallelverfahren mit Beschluss vom 31. Juli 2003 gemäß § 74 FGO aus. In diesem Parallelverfahren blieb das Begehren des E, die Gewinnerhöhung rückgängig zu machen, in allen Instanzen erfolglos (FG-Urteil vom 26. Juni 2001 V 317/98; BFH-Beschluss vom 18. März 2002 I B 89/01, nicht veröffentlicht). Das Bundesverfassungsgericht nahm die Verfassungsbeschwerde mit Beschluss vom 14. Februar 2005 2 BvR 1089/02 nicht zur Entscheidung an.

- 13** Das FG wies die Klage in dem hier interessierenden Punkt ab. Zwar könne nach dem Wortlaut des § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 1977 ("Auf einen bei der Sacheinlage entstehenden Veräußerungsgewinn ...") grundsätzlich auch der Gewinn aus der Veräußerung eines nicht mit eingebrachten Wirtschaftsguts unter §§ 16, 34 EStG fallen und aus der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage herauszunehmen sein. Dies setze aber voraus, dass alle einzelnen Übertragungsakte auf einem einheitlichen Entschluss beruhten und in zeitlichem sowie sachlichem Zusammenhang zueinander stünden. Daran fehle es vorliegend. Das FG sei davon überzeugt, dass E die Grundstücke S nach dem Scheitern seiner auf die Bebauung gerichteten Pläne so schnell und zu einem so guten Preis wie möglich habe verkaufen wollen; diese Verkaufsabsicht sei unabhängig von etwaigen Plänen zur Umstrukturierung seines Einzelunternehmens gewesen. Es könne offenbleiben, ob der Prozessbevollmächtigte die Einbringung bereits seit Beginn des Jahres 1980 geplant habe. Denn in Fällen der Betriebsaufgabe sei zwar auch eine zeitlich gestreckte Abwicklung noch begünstigt. Dabei sei aber "von ganz wesentlicher Bedeutung", wann der Steuerpflichtige seinen Entschluss zur Betriebsaufgabe gefasst und dem FA mitgeteilt habe. Hier datiere die Anfrage beim FA erst vom 1. Dezember 1980, während E die Grundstücke S bereits mit Vertrag vom 26. November 1980 verkauft habe.
- 14** b) Die Beschwerdeführer rügen hierzu zunächst, das FG habe seine Überzeugung, die Grundstücksveräußerung sei unabhängig von der Einbringung beschlossen worden, nicht aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnen (Verletzung des § 96 Abs. 1 FGO). Ferner habe es seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) verletzt, da es die angebotenen Beweise (die vom Prozessbevollmächtigten erstellten Arbeitspapiere sowie dessen Vernehmung als Zeugen) hätte erheben müssen.
- 15** Diese Rügen können keinen Erfolg haben. Eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch Nichterhebung angebotener Beweise würde u.a. voraussetzen, dass das FG die beantragte Beweiserhebung auch auf der Grundlage seiner eigenen materiell-rechtlichen Auffassung hätte durchführen müssen (vgl. BFH-Beschluss vom 15. Juni 2000 IV B 6/99, BFH/NV 2000, 1445, unter 3. vor a). Das FG hat die Beweiserhebung aber gerade deshalb nicht für erforderlich gehalten --und dies in seinem Urteil auch entsprechend begründet--, weil es in materiell-rechtlicher Hinsicht die objektiven Mitteilungen des E gegenüber dem FA als entscheidend angesehen hat. Aus demselben Grund hat das FG --aus seiner Sicht-- seine materiell-rechtliche Beurteilung auch auf das Gesamtergebnis des Verfahrens gestützt. Ob die materiell-rechtliche Auffassung des FG zutreffend ist, ist im Rahmen der Prüfung entsprechender Verfahrensrügen ohne Belang.
- 16** Nur ergänzend weist der Senat darauf hin, dass der Umfang der Sachaufklärungspflichten des FG --wie aus der Gesamtregelung des § 76 Abs. 1 FGO hervorgeht-- stets auch in einer Wechselbeziehung zur Erfüllung der Mitwirkungspflichten durch die Beteiligten steht (vgl. BFH-Beschluss vom 10. September 2003 X B 132/02, BFH/NV 2004, 495, unter 4.). Vorliegend hatte der Prozessbevollmächtigte sich in seinen für E eingereichten Schriftsätzen zwar mehrfach auf seine internen Arbeitspapiere berufen, diese aber während des gesamten, nahezu 15 Jahre dauernden Klageverfahrens niemals vorgelegt. Die Nichtvorlage dieser vom Prozessbevollmächtigten selbst angebotenen Beweismittel ist umso unverständlicher, als das FA auf Bl. 12 seines Schriftsatzes vom 20. November 2009 ausdrücklich auf das Fehlen dieser Unterlagen hingewiesen hat. Unterlässt es ein Beteiligter aber, ein objektives Beweismittel, das allein er in seinem Besitz hat (hier: die Arbeitspapiere des Prozessbevollmächtigten als Urkunden), vorzulegen, dann ist das FG grundsätzlich von der Verpflichtung entbunden, weiter entfernte und unsicherere Beweise (hier: die angebotene Zeugenvernehmung des Prozessbevollmächtigten, der ein erhebliches Eigeninteresse am Ausgang des Verfahrens hat) zu erheben (vgl. hierzu auch BFH-Beschluss vom 9. Dezember 1998 IV B 98/97, BFH/NV 1999, 800).
- 17** Schließlich muss die Rüge mangelnder Sachaufklärung auch deshalb erfolglos bleiben, weil E die Nichterhebung der angebotenen Beweise in der mündlichen Verhandlung vor dem FG nicht gerügt hat (vgl. § 295 der Zivilprozessordnung i.V.m. § 155 FGO).
- 18** c) Die Revision ist auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen.
- 19** Wird die Beschwerde darauf gestützt, dass das FG von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen sei, setzt die Darlegung dieses Zulassungsgrundes die Gegenüberstellung einander widersprechender abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und der herangezogenen Divergenzentscheidung andererseits voraus (BFH-Beschlüsse vom 19. August 2004 II B 22/03, BFH/NV 2005, 156, und vom 17. August 2005 IX B 58/05, BFH/NV 2005, 2044). Daran fehlt es hier.
- 20** Die Beschwerdeführer haben aus der angefochtenen Entscheidung zwar zutreffend den Rechtssatz herausgearbeitet, die Mitteilung des Entschlusses zur Betriebsaufgabe gegenüber dem FA sei von ganz wesentlicher

Bedeutung für die Festlegung des Beginns des begünstigten Aufgabzeitraums in Fällen einer zeitlich gestreckten Betriebsaufgabe. Dem stellen die Beschwerdeführer aber keinen abstrakten Rechtssatz aus der von ihnen herangezogenen vermeintlichen Divergenzentscheidung (BFH-Urteil vom 20. Januar 2005 IV R 14/03, BFHE 209, 95, BStBl II 2005, 395) gegenüber. Sie führen lediglich aus, in der vermeintlichen Divergenzentscheidung sei die Notwendigkeit einer Anzeige an das FA "nicht genannt". Das bloße Nichterwähnen eines Sachverhaltsmerkmals steht der Aufstellung eines abstrakten Rechtssatzes aber nicht gleich.

- 21** d) Ebenfalls nicht zum Erfolg führt die Rüge, das FG habe seine Pflicht zur Überzeugungsbildung aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens (§ 96 Abs. 1 FGO) verletzt, indem es bei der Ermittlung der Höhe des Gewinns aus der Veräußerung der Grundstücke S von einem "zweifelsfrei unzutreffenden Sachverhalt" ausgegangen sei.
- 22** aa) Das FA hatte --wie bereits dargelegt-- im angefochtenen Änderungsbescheid vom 10. September 1992 aus der Grundstücksveräußerung einen Buchgewinn in Höhe von 3.588.358 DM ermittelt. Dieser ergab sich aus der Differenz zwischen dem Veräußerungserlös (15 Mio. DM) einerseits und dem korrigierten Buchwert (11.411.642 DM) andererseits. Diesen korrigierten Buchwert ermittelte das FA wie folgt:
- 23**
- |  |               |
|--|---------------|
| - Buchwert lt. ursprünglicher Handels- und Steuerbilanz des E zum 31. Dezember 1979: | 10.854.002 DM |
| - zu aktivierende Planungskosten:  | 478.535 DM    |
| - zu aktivierende Nebenkosten:   | 78.640 DM     |
| - weitere zu aktivierende Kosten   | <u>465 DM</u> |
| - Summe:   | 11.411.642 DM |
- 24** E hat während des Klageverfahrens erklärt, die vom FA angegebenen Werte seien grundsätzlich zutreffend. Allerdings sei in dem ursprünglichen Buchwert (10.854.002 DM) unter dem Gesichtspunkt der Anschaffungsnebenkosten ein Betrag in Höhe von 915.245,10 DM für die seinerzeit erwarteten Grunderwerbsteuerzahlungen enthalten gewesen. Dieser Betrag sei nunmehr zu korrigieren, nachdem sich die Grunderwerbsteuer-Festsetzungen wie folgt entwickelt hätten:
- 25**
- Bescheid vom 7. Juli 1979: 769.921 DM
  - Bescheid vom 9. Juli 1979: Freistellung von der Grunderwerbsteuer;
  - insgesamt vier Bescheide vom 16. bzw. 19. Juni 1981: insgesamt 698.726,90 DM (davon ein Teilbetrag in Höhe von 666.843,85 DM);
  - Bescheid vom 12. November 1981: der Teilbetrag von 666.843,85 DM wird um 125.174,65 DM auf 792.018,50 DM erhöht.
- 26** E erklärte weiter, er habe nach Ergehen der Bescheide vom 16. bzw. 19. Juni 1981 den für die Grunderwerbsteuerzahlungen gebildeten Passivposten in Höhe eines Teilbetrags von 216.518,20 DM (ursprünglich gebildeter Passivposten 915.245,10 DM ./ . tatsächliche Grunderwerbsteuer-Festsetzung 698.726,90 DM) aufgelöst und den Buchwert der Grundstücke S noch mit Wirkung für das Streitjahr 1980 entsprechend gemindert. Hingegen habe er die auf dem Bescheid vom 12. November 1981 beruhende Erhöhung der Grunderwerbsteuer (125.174,65 DM) im Buchführungswerk für 1980 nicht mehr berücksichtigt, obwohl er den Jahresabschluss 1980 erst am 15. Februar 1982 aufgestellt habe. Diesen Betrag habe er vielmehr erst im Jahr 1981 gewinnmindernd berücksichtigt. Er beantrage nunmehr, ihn schon dem Jahr 1980 zuzuordnen.
- 27** Das FA erklärte hierzu, es lasse sich mangels Vorlage von Einzelaufgliederungen nicht nachprüfen, ob E die Grunderwerbsteuer so behandelt habe, wie er nunmehr behaupte. Das Vorbringen des E sei aber plausibel. Werde dessen Darlegung übernommen, ergebe sich auch nach Auffassung des FA ein um 91.344 DM höherer Gewinn aus der Veräußerung der Grundstücke S (insgesamt 3.679.702 DM).

- 28** In der mündlichen Verhandlung vor dem FG verständigten sich die Beteiligten darauf, als Gewinn aus der Veräußerung der Grundstücke S den von E dargelegten Betrag von 3.679.702 DM (statt bisher 3.588.358 DM) zugrunde zu legen. Die erhöhte Grunderwerbsteuer-Festsetzung aufgrund des Bescheids vom 12. November 1981 erhöhe den Buchwert und mindere damit den Veräußerungsgewinn. Im Jahr 1981 sei die bisher vorgenommene gewinnmindernde Nachbuchung eines Grunderwerbsteuer-Aufwands rückgängig zu machen.
- 29** Das FG legte seiner Entscheidung den genannten Betrag von 3.679.702 DM zugrunde. Den dadurch um 91.344 DM erhöhten Gewerbeertrag berücksichtigte es im Wege der Saldierung mit anderweitigen Punkten, in denen die Klage teilweise Erfolg hatte. Einen hiergegen gerichteten Tatbestandsberichtigungsantrag des E lehnte das FG mit Beschluss vom 2. März 2010 ab.
- 30** bb) Die Rüge der Beschwerdeführer, das FG sei dabei von einem "zweifelsfrei unzutreffenden Sachverhalt" ausgegangen, führt nicht zum Erfolg. Zwar trifft es zu, dass es sowohl im Protokoll der mündlichen Verhandlung als auch im angefochtenen Urteil zunächst heißt, durch die Nacherfassung des Grunderwerbsteuer-Erhöhungsbetrags mindere sich der Veräußerungsgewinn. Die Beschwerdeführer übersehen indes, dass E während des Klageverfahrens selbst vorgetragen hatte, er habe zuvor den Buchwert der Grundstücke S um 216.518,20 DM gemindert, was das FA noch nicht berücksichtigt habe. Die sich dadurch ergebende Erhöhung des Veräußerungsgewinns im Vergleich zu der vom FA ursprünglich vorgenommenen Ermittlung hat das FG zu Recht ebenfalls in seine Berechnung einbezogen, auch wenn es dies --was wegen der tatsächlichen Verständigung der Beteiligten und des ausdrücklichen Hinweises des FA in dessen Schriftsatz vom 20. November 2009 auf die rechnerischen Folgen des Sachverhaltsvortrags des E auch nicht erforderlich war-- in den Gründen seiner Entscheidung nicht ausdrücklich erwähnt hat.
- 31** 2. Die Revision ist auch nicht zur Sicherung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung im Hinblick auf das BFH-Urteil vom 5. November 2009 IV R 57/06 (BFHE 226, 548, BStBl II 2010, 646) zuzulassen.
- 32** a) Dem liegt der folgende Sachverhalt zugrunde:
- 33** E war u.a. an der A-GmbH zu 100 % beteiligt. Es bestand eine gewerbesteuerliche, jedoch keine körperschaftsteuerliche Organschaft. Im Jahr 1979 erlitt die A-GmbH einen Gewerbeverlust von ./ 312.932 DM. Diesen Betrag berücksichtigte das FA im Hinblick auf das bestehende Organschaftsverhältnis bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des E. Außerdem nahm E in seinem Einzelunternehmen im Jahr 1979 eine Teilwertabschreibung auf den Buchwert seiner Beteiligung an der A-GmbH vor (von ursprünglich 200.000 DM auf nunmehr 20.000 DM). Den entsprechenden Aufwand machte das FA gewerbesteuerlich durch eine entsprechende Hinzurechnung rückgängig, weil sich der von der A-GmbH erlittene Verlust aufgrund der Organschaft bereits unmittelbar bei E ausgewirkt hatte. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig.
- 34** Im Streitjahr 1980 brachte E seine Beteiligung an der A-GmbH in die Handels-GmbH, an der er ebenfalls zu 100 % beteiligt und deren Organträger er war, zum geminderten Buchwert von 20.000 DM ein. Zuvor hatte er an die A-GmbH eine Verlustausgleichszahlung von 377.081 DM erbracht, die vom FA bei E einkommensteuerlich im Ergebnis gewinnmindernd berücksichtigt, gewerbesteuerlich aber wieder hinzugerechnet worden war.
- 35** E begehrte im Klageverfahren, gewerbesteuerlich im Rahmen der Einbringung von einem fortbestehenden Buchwert der Beteiligung an der A-GmbH von 200.000 DM auszugehen und den Gewerbeertrag des Streitjahres 1980 um den Differenzbetrag zum tatsächlichen Einbringungswert (180.000 DM) zu mindern. Denn die frühere Teilwertabschreibung sei gewerbesteuerlich wegen des bestehenden Organschaftsverhältnisses nicht nachvollzogen worden, was nunmehr folgerichtig fortzuführen sei.
- 36** Die Klage hatte in diesem Punkt keinen Erfolg. Das FG führte aus, die Einbringung sei weiterhin als gewinnneutral anzusehen, weil es sich bei der vorangegangenen gewerbesteuerlichen Neutralisierung der Teilwertabschreibung um einen rein rechnerischen Vorgang gehandelt habe, der den Buchwert der Beteiligung an der A-GmbH unberührt gelassen habe.
- 37** b) Diesen Darlegungen des FG stellen die Beschwerdeführer --im Ausgangspunkt zutreffend-- die Ausführungen in dem von ihnen herangezogenen BFH-Urteil in BFHE 226, 548, BStBl II 2010, 646 (unter II.4.) gegenüber, wonach die in Organschaftsfällen neutralisierten Auswirkungen von Teilwertabschreibungen bei künftigen Änderungen des Bilanzansatzes zu berücksichtigen seien. Allerdings hat der IV. Senat des BFH diese Erwägungen ausdrücklich als nicht tragend für seine Entscheidung bezeichnet. Eine Revisionszulassung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung kann aber nicht erfolgen, wenn der Rechtssatz aus der vermeintlichen Divergenzentscheidung dort

nicht tragend war (BFH-Beschlüsse vom 25. Juni 2008 X B 210/05, BFH/NV 2008, 1648, unter 2.b, und vom 26. Februar 2010 VIII B 17/08, BFH/NV 2010, 1083, unter II.2.).

**38** 3. Schließlich sind auch diejenigen Verfahrensmängel, die die Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der vom FG vorgenommenen Änderung der Gewerbesteuer-Rückstellung rügen, tatsächlich nicht gegeben.

**39** a) Dem liegt der folgende Sachverhalt zugrunde:

**40** aa) E hatte dem FG erstmals kurz vor der dortigen mündlichen Verhandlung (Schriftsatz vom 22. Oktober 2009) umfangreiche Darlegungen zu Auswirkungen auf den Gewerbeertrag unterbreitet, die sich im Streitjahr 1980 aufgrund von zwischenzeitlich abgeschlossenen Rechtsmittelverfahren, die für die Vorjahre durchgeführt worden waren, ergeben sollten.

**41** Dabei ging es zunächst um eine Minderung des Gewerbeertrags um 827.293 DM, die sich nach den Darlegungen des E wie folgt zusammensetzen sollte:

**42** Nachholung zusätzlicher Betriebsausgaben für das Jahr 1977 aus den halbjährlichen Zahlbeträgen an die N-GmbH,  
die das FA ursprünglich als Anschaffungskosten  
aktiviert hatte: ./.  
700.000 DM  
- desgleichen für das Jahr 1978: ./.  
291.667 DM  
  
- Minderung der Gewerbesteuerrückstellung aus diesem Sachverhalt für das Jahr 1977: + 119.087  
DM  
- desgleichen für das Jahr 1978: +49.616 DM  
- Nachholung von Absetzung für Abnutzung für ein Wirtschaftsgut "Parkplatz": ./. 8.973 DM  
- Nachaktivierung von Anschaffungskosten für die Grundstücke S: + 465 DM  
- Korrektur Forderungen gegen verbundene Unternehmen: + 1.645 DM  
- Korrektur Mietvorauszahlung: ±  
2.534 DM  
  
- Saldo: ./.  
827.293 DM

**43** Das FA hatte diese Auswirkungen auf den Gewerbeertrag ursprünglich in geänderte Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 1977 bis 1979 vom 14. September 1992 einbezogen, in denen es allerdings zugleich erstmals Gewerbeerträge aus Organgesellschaften in erheblicher Höhe bei E erfasste, so dass es per saldo zu einer Erhöhung der Messbeträge kam. Der BFH hob diese Änderungsbescheide wegen des Fehlens einer Korrekturvorschrift und des Eintritts von Festsetzungsverjährung später ersatzlos auf (BFH-Urteile vom 7. November 2001 XI R 14/00, BFH/NV 2002, 745, sowie XI R 15/00 und XI R 16/00, nicht veröffentlicht).

**44** bb) Ferner beehrte E mit seinem Schriftsatz vom 22. Oktober 2009, die vom FA im angefochtenen Änderungsbescheid vom 10. September 1992 vorgenommene Erhöhung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft um 131.816 DM rückgängig zu machen und stattdessen eine Minderung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft im Zusammenhang mit den --gewerbesteuerlich letztlich nicht erfassten-- Ergebnissen der Vorjahre um per saldo 695.500 DM anzusetzen.

**45** Der im Bescheid vom 10. September 1992 berücksichtigte Betrag von 131.816 DM setzt sich wie folgt zusammen:

**46** - Mietrecht Grundstück S: ./. 1.200.000 DM  
  
- Rückstellung Gewinnzusagen an Mitarbeiter: + 981.134 DM  
  
- Rückstellung Abschlusskosten: + 268.000 DM

- Gewerbesteuer-Rückstellung:	+ <u>82.682 DM</u>
- Saldo	+131.816 DM

- 47** Im Teilabhilfebescheid vom 29. September 1994, der zum Gegenstand des seinerzeit anhängigen Einspruchsverfahrens wurde, minderte das FA den Gewerbeertrag der Organgesellschaft per saldo um 15.576 DM. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:
- 48** - Erhöhung der Rückstellung Abschlusskosten (wie von E beantragt): ./ 27.400 DM
- Kürzung der Rückstellung Gewerbesteuerumlage: + 11.824 DM
- 49** cc) Das FA vertrat die Auffassung, dass die auf den Vorjahren beruhenden Änderungen beim originären Gewerbeertrag des E (oben aa) wegen der vorrangigen Verrechnung mit den nicht mehr erfassbaren Gewerbeerträgen der Organgesellschaften "nicht mehr umsetzbar" seien. Eine Minderung der Gewerbeerträge der Organgesellschaft aus den Vorjahren (oben bb) sei schon deshalb nicht durchzuführen, weil diese Gewerbeerträge steuerlich niemals erfasst worden seien. Im Gegenzug sei allerdings auch die vom FA vorgenommene Erhöhung (131.816 DM ./ 15.576 DM) rückgängig zu machen.
- 50** In der mündlichen Verhandlung vor dem FG wurde Einvernehmen erzielt, die Änderungen beim originären Gewerbeertrag des E (./ 827.293 DM) noch im Streitjahr 1980 zugunsten des E zu berücksichtigen. Die vom FA vorgenommene Hinzurechnung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft (131.816 DM) sollte rückgängig gemacht werden (wobei das Protokoll der mündlichen Verhandlung keinen Hinweis darauf enthält, dass das FA diesen Betrag im Bescheid vom 29. September 1994 bereits um 15.576 DM gemindert hatte). Im Gegenzug verzichtete E auf den von ihm gegenläufig begehrten Abzug eines Betrags von 695.500 DM.
- 51** dd) In seinem Urteil setzte das FG in diesem Punkt die im Protokoll der mündlichen Verhandlung ausgewiesenen Besteuerungsgrundlagen an. Unter Einbeziehung dieser und weiterer Änderungen, die sich per saldo zugunsten des E auswirkten, minderte es die für das Streitjahr 1980 gebildete Gewerbesteuer-Rückstellung gegenläufig um 148.388 DM.
- 52** ee) Die Beschwerdeführer rügen eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör (§ 96 Abs. 2 FGO). Das FG habe nicht darauf hingewiesen, dass es die Gewerbesteuer-Rückstellung mindern wolle. Hätte das FG einen solchen Hinweis erteilt, hätte E es darauf aufmerksam gemacht, dass sowohl in dem Betrag von 827.293 DM als auch in dem Betrag von 131.816 DM bereits geänderte Gewerbesteuer-Rückstellungen der Vorjahre enthalten gewesen seien.
- 53** Da das FG die von ihm vorgenommene Minderung der Gewerbesteuer-Rückstellung nicht begründet habe, sei die Entscheidung zudem insoweit nicht mit Gründen versehen (§ 119 Nr. 6 FGO).
- 54** b) Die Gehörsrüge hat keinen Erfolg. Im Kern sind die Beschwerdeführer der Auffassung, dem FG sei ein materiell-rechtlicher Fehler unterlaufen (doppelte Berücksichtigung der Minderung des Gewerbesteuer-Aufwands). Es gehört jedoch nicht zum Inhalt des Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs, dass ein Gericht, das im Begriff ist, einen materiell-rechtlichen Fehler zu begehen, die Beteiligten hierauf zuvor hinweisen muss. Denn typischerweise wird das Gericht seinen Rechtsfehler gar nicht erkennen. Wäre die Auffassung der Kläger zutreffend, würde in jedem materiell-rechtlichen Fehler zugleich eine --die Revision eröffnende-- Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör liegen. Dies ist vom Gesetzgeber, der in § 115 Abs. 2 FGO klar zwischen materiell-rechtlichen Zulassungsgründen einerseits und Verfahrensmängeln andererseits --zu denen auch eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör zählt-- differenziert, ersichtlich nicht gewollt.
- 55** c) Aus demselben Grund greift auch die Rüge, die Entscheidung des FG sei nicht mit Gründen versehen, nicht durch. Die bloße Zusammenstellung der Besteuerungsgrundlagen am Schluss des Urteils ist nicht weiter begründungspflichtig, wenn sich die Einzelbeträge aus den rechtlichen Ausführungen in den Entscheidungsgründen ergeben. Dass eine zugunsten des Steuerpflichtigen vorgenommene Änderung des Gewinns aus Gewerbebetrieb bzw. des Gewerbeertrags --für Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume vor 2008-- zu einer gegenläufigen

Korrektur der Gewerbesteuer-Rückstellung führt, ergibt sich von selbst und ist ebenfalls nicht weiter begründungspflichtig.

- 56** Im Übrigen ist eine Entscheidung nur dann --teilweise-- nicht mit Gründen versehen, wenn das FG ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel übergangen hat. Daran fehlt es jedoch, wenn der Rechtsmittelführer sich im Klageverfahren überhaupt nicht zu diesem Merkmal geäußert hat (vgl. BFH-Beschluss vom 10. Januar 2007 VIII B 218/05, BFH/NV 2007, 1086, unter II.1.). So liegt es hier: E hatte die Frage der gegenläufigen Korrektur der Gewerbesteuer-Rückstellung während des Klageverfahrens zu keiner Zeit problematisiert.
- 57** d) Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass die vom FA vorgenommene Kürzung der Gewerbesteuer-Rückstellung auch materiell-rechtlich zutreffend sein dürfte.
- 58** Hinsichtlich der Gewerbesteuer-Rückstellung, die in dem Betrag von 827.293 DM enthalten ist, ergibt sich dies daraus, dass dieser Betrag gewerbesteuerlich bereits in den Jahren 1977 bis 1979 "verbraucht" worden ist. Zwar ist es letztlich nicht zu einer Änderung der für diese Jahre ergangenen Gewerbesteuer-Messbescheide zugunsten des E gekommen. Grund hierfür ist aber ausschließlich, dass zugleich der Rechtsfehler aus der bisher unterbliebenen Erfassung der Gewerbeerträge der Organgesellschaften saldiert worden ist (§ 177 Abs. 2 der Abgabenordnung). Im Umfang dieser Saldierungsmöglichkeit gilt die Herabsetzung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlagen der Jahre 1977 bis 1979 als vorgenommen. Die Beschwerdeführer sind daher durch die nochmalige Berücksichtigung der Summe dieser Beträge im Streitjahr 1980 ohnehin schon in stärkerem Maße begünstigt worden, als es ihnen von Gesetzes wegen zugestanden hätte.
- 59** Hinsichtlich der Gewerbesteuer-Rückstellung, die in dem Betrag von 131.816 DM enthalten ist, haben die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung vor dem FG eine klassische tatsächliche Verständigung getroffen. Der Sachverhalt erschien in diesem Punkt angesichts des erheblichen Zeitablaufs ersichtlich als nicht mehr aufklärbar, so dass beide Beteiligte darauf verzichtet haben, die von ihnen jeweils zu ihren Gunsten begehrten Änderungen des Gewerbeertrags der Organgesellschaft weiter zu verfolgen. Vor diesem Hintergrund ist es nicht zu beanstanden, wenn das FG die Auswirkung, die diese tatsächliche Verständigung im Ergebnis auf den Gewerbeertrag des Streitjahres 1980 hatte, als Grundlage für eine Neuberechnung der Gewerbesteuer-Rückstellung dieses Jahres angesehen hat.
- 60** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 61** Der Antrag, gemäß § 21 des Gerichtskostengesetzes (GKG) für das Beschwerdeverfahren keine Gerichtskosten zu erheben, wird abgelehnt. Dies folgt schon daraus, dass dem FG die von den Beschwerdeführern gerügten Verfahrensfehler nicht unterlaufen sind. Im Übrigen wären die Voraussetzungen des § 21 GKG selbst dann nicht gegeben, wenn das finanzgerichtliche Urteil tatsächlich wegen eines Verfahrensfehlers aufzuheben gewesen wäre (vgl. BFH-Beschluss vom 13. Februar 2004 IV E 1/04, BFH/NV 2004, 966, m.w.N.).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)