

# Beschluss vom 11. April 2012, X B 59/11

## Verfahrensrügen bei mehreren selbständig tragenden Begründungen des FG-Urteils

BFH X. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 3

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 05. April 2011, Az: 2 K 280/10

## Leitsätze

1. NV: Ein Verfahrensmangel liegt nicht vor, wenn das entsprechende Vorbringen des Rechtsmittelführers sich nur auf eine von zwei jeweils selbständig tragenden Begründungen des FG-Urteils bezieht.
2. NV: Vermeintliche Fehler bei der Sachverhalts- oder Beweiswürdigung wären revisionsrechtlich dem materiellen Recht zuzuordnen und können nicht im Wege einer Verfahrensrüge zur Zulassung der Revision führen.

## Tatbestand

- 1 I. Im Klageverfahren stritten die Beteiligten über die Zulässigkeit von Teilwertabschreibungen.
- 2 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) war alleiniger Kommanditist einer KG, zu deren Betriebsvermögen umfangreicher --überwiegend in den neuen Bundesländern belegener-- Grundbesitz gehörte. Seit Beginn des Streitjahres 2001 verhandelte der Kläger mit einem Interessenten über den Verkauf seiner Beteiligung. Der spätere Erwerber der Beteiligung wollte nach dem --vom FG als richtig unterstellten-- Vorbringen des Klägers jedoch weder das mit dem Grundbesitz verbundene Risiko tragen noch einen Anteil an einer Gesellschaft übernehmen, deren Eigenkapital durch eine Teilwertabschreibung gemindert war.
- 3 Zur Herausnahme des Grundbesitzes aus der KG schloss diese mit dem Kläger daher am 28. April 2001 einen notariell beurkundeten "Vertrag zur Entnahme von Grundbesitz". Darin übertrug die KG dem Kläger zum 1. Mai 2001 ihren Grundbesitz. Als --im Vertrag so bezeichnete-- "Gegenleistung" übernahm der Kläger sämtliche auf diesen Grundstücken lastende Grundpfandrechte und Verbindlichkeiten "zur vollständigen Entlastung" der KG. Die bei der KG zuletzt angesetzten Buchwerte des Grundbesitzes betragen 20.857.150 DM, die übernommenen Verbindlichkeiten valutierten mit 15.322.171 DM.
- 4 Mit diesen Grundstücken eröffnete der Kläger anschließend ein Einzelunternehmen, als dessen Gegenstand er den gewerblichen Grundstückshandel angab. In der Eröffnungsbilanz setzte er die Buchwerte der KG an. Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2001 nahm der Kläger auf die Wertansätze des Grundbesitzes sodann eine Teilwertabschreibung in Höhe von 8.890.460,95 DM vor, die das seinerzeit zuständige Finanzamt (FA) X im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2001 vom 2. Dezember 2004 nicht berücksichtigte. Während des anschließenden Einspruchsverfahrens führte das FA X eine Außenprüfung durch, in deren Verlauf der Kläger für zwei der insgesamt vier Objekte D und K Wertgutachten vorlegte.
- 5 Im nachfolgenden Untätigkeitsklageverfahren sind die Teilwerte der beiden anderen Objekte zwischen dem Kläger und dem zwischenzeitlich zuständig gewordenen Beklagten und Beschwerdegegner (FA) unstrittig geworden. Die Teilwerte der Objekte D und K blieben hingegen streitig; das FA legte insoweit abweichende Wertgutachten seines Bausachverständigen vor.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Eine Teilwertabschreibung sei schon deshalb nicht vorzunehmen gewesen, weil nicht feststellbar sei, dass eine etwaige Wertminderung --wie von § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vorausgesetzt-- zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2001 als "voraussichtlich dauernd" anzusehen gewesen sei. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung sei dies bei Grundstücken nur dann der Fall, wenn die Wertminderung mindestens während der Hälfte der Restnutzungsdauer andauere. Dies sei hier

nicht feststellbar, weil der Kläger weder die Verteilung der Gesamtwerte auf die Einzelwirtschaftsgüter "Grund und Boden" einerseits bzw. "Gebäude" andererseits noch die Anschaffungszeitpunkte der Objekte mitgeteilt habe.

- 7 Hilfsweise wäre die Klage auch beim unterstellten Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung unbegründet, weil diese jedenfalls nicht beim Kläger eingetreten wäre. Eine Übernahme der Buchwerte der KG durch den Kläger hätte gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG eine unentgeltliche Übertragung der Grundstücke vorausgesetzt. In der Übernahme der Verbindlichkeiten durch den Kläger sei jedoch ein Entgelt zu sehen. Im Rahmen der Betriebseröffnung hätte der Kläger daher entweder dieses Entgelt oder aber gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. Nr. 5 EStG den bereits gesunkenen Teilwert ansetzen müssen. Eine Teilwertabschreibung zum 31. Dezember 2001 wäre dann nicht mehr in Betracht gekommen. Denn aus allen vorliegenden Unterlagen gehe hervor, dass die Wertminderungen bereits vor Abschluss des Vertrages vom 28. April 2001 eingetreten seien, nicht aber in der Zeit zwischen dem 28. April und dem 31. Dezember 2001. Zudem gelte bei entgeltlichem Erwerb die Teilwertvermutung, wonach der Teilwert zum folgenden Bilanzstichtag den Anschaffungskosten entspreche. Zwar könne der Steuerpflichtige die Teilwertvermutung durch den Nachweis einer Fehlmaßnahme widerlegen. Vorliegend sei der überhöhte Preis jedoch aus persönlichen (betriebsfremden) Gründen gezahlt worden, um die Beteiligung an der KG veräußern zu können. In diesem Zusammenhang nahm das FG auch eine eigene Wertermittlung des streitgegenständlichen Grundbesitzes vor, die im Ergebnis den vom FA vertretenen Werten entsprach.
- 8 Das Klageverfahren sei nicht --wie vom Kläger hilfsweise beantragt-- bis zum möglichen Erlass eines geänderten Gewinnfeststellungsbescheids für die KG auszusetzen, weil es für die vom FG zu treffende Entscheidung nicht darauf ankomme, ob bei der Übertragung der Grundstücke der Buchwert oder der Teilwert anzusetzen gewesen sei.
- 9 Mit seiner Nichtzulassungsbeschwerde rügt der Kläger Verfahrensmängel.
- 10 Das FA hält die Beschwerde für unbegründet.

## Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Beschwerde ist unbegründet.
- 12 Keiner der vom Kläger geltend gemachten Verfahrensmängel ist tatsächlich gegeben.
- 13 1. Das FG hat nicht gegen die Bindungswirkung des für die KG erlassenen Gewinnfeststellungsbescheids verstoßen.
- 14 a) Der Kläger bringt insoweit vor, im Feststellungsbescheid sei die Übertragung des Grundbesitzes als unentgeltlich behandelt worden; daran sei das FG gebunden gewesen. Ein Sachverhalt, über den im Grundlagenbescheid entschieden worden sei, dürfe im Verfahren über den Folgebescheid nicht in einem damit unvereinbaren Sinne anders beurteilt werden.
- 15 b) Diese Rüge kann der Beschwerde schon deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, weil sie sich allenfalls auf die Hilfsbegründung des FG bezieht. In erster Linie --selbständig tragend-- hat das FG die Klage aber mit der Begründung abgewiesen, der Kläger habe nicht nachgewiesen, dass die Wertminderung "voraussichtlich dauernd" sei. Für diese Argumentation des FG kam es nicht darauf an, ob der "Vertrag zur Entnahme von Grundbesitz" zu einer entgeltlichen oder einer unentgeltlichen Übertragung geführt hat und wie dieser Vorgang im Gewinnfeststellungsbescheid beurteilt worden ist.
- 16 2. Auch die vom Kläger erhobenen Gehörsrügen sind jedenfalls unbegründet.
- 17 a) Der Kläger bringt in diesem Zusammenhang zum einen vor, es stelle eine Verletzung seines Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs dar, dass das FG die von ihm vorgelegten Wertgutachten als ungeeignet beurteilt habe, obwohl sie alle notwendigen Feststellungen enthalten hätten. Das FG sei einseitig den Gutachten des Bausachverständigen des FA gefolgt.
- 18 Mit dieser Rüge wendet sich der Kläger im Kern gegen die Würdigung, die das FG in Bezug auf die Wertgutachten vorgenommen hat. Vermeintliche Fehler bei der Sachverhalts- oder Beweiswürdigung wären aber revisionsrechtlich dem materiellen Recht zuzuordnen und können nicht im Wege einer Verfahrensrüge zur Zulassung der Revision führen (vgl. Senatsbeschluss vom 19. Januar 2011 X B 68/10, BFH/NV 2011, 818, unter 1.b, m.w.N.).

- 19** Das Vorbringen des Klägers gibt aber auch den tatsächlichen Prozessverlauf nicht zutreffend wieder. Vielmehr hatte das FG in seinem ausführlichen rechtlichen Hinweis vom 10. August 2010 hinsichtlich des Objekts D in zahlreichen Einzelpunkten Bedenken sowohl gegen das vom Kläger als auch gegen das vom FA vorgelegte Gutachten vorgebracht. Das FA hat daraufhin ein erheblich geändertes Gutachten seines Bausachverständigen vorgelegt, in dem die vom FG vorgeschlagenen Modifikationen berücksichtigt worden sind. Der Kläger hat hingegen kein neues Gutachten vorgelegt. Bei dieser Sachlage konnte der Kläger nicht damit rechnen, dass das FG trotz der erteilten Hinweise dem unveränderten Gutachten des Klägers folgen würde.
- 20** b) Ferner behauptet der Kläger, in den von ihm vorgelegten Gutachten seien getrennte Ausführungen zu den Werten der Wirtschaftsgüter "Grund und Boden" einerseits bzw. "Gebäude" andererseits enthalten.
- 21** Diese Rüge ist schon deshalb unschlüssig, weil der Kläger die Gutachten, auf die er sich bezieht, nicht vorgelegt hat. Diese befinden sich auch nicht in den finanzgerichtlichen Akten. Bestandteil der Gerichtsakten ist lediglich ein (zweites) Wertgutachten zum Objekt K vom 30. Dezember 2010. Dort hat der Gutachter aber ausdrücklich den Ertragswert des Gesamtobjekts angesetzt; eine Aufteilung dieses Gesamtwerts in Einzelwerte für die steuerlich maßgebenden Wirtschaftsgüter wurde nicht vorgenommen.
- 22** Im Übrigen hat das FG die voraussichtliche Dauerhaftigkeit der Wertminderung nicht allein wegen der fehlenden Angaben zu den Einzel-Teilwerten nicht feststellen können, sondern auch wegen der fehlenden Angaben zu den Anschaffungszeitpunkten und damit zur Restnutzungsdauer.
- 23** c) Unschlüssig ist auch die Rüge, es stelle eine Überraschungsentscheidung dar, dass das FG den Bodenrichtwert als ungeeignet für die Ableitung des Teilwerts eines unbebauten Grundstücks angesehen habe.
- 24** Zum einen hat das FG diese Aussage so nicht getroffen, sondern lediglich ausgeführt, der Verkehrswert könne dem Bodenrichtwert entsprechen, er könne aber auch durch andere Merkmale bestimmt werden. Zum anderen kann in diesem Zusammenhang schon deshalb keine Überraschungsentscheidung angenommen werden, weil das FG für das unbebaute Grundstück letztlich den zwischen dem Kläger und dem FA unstreitigen Wert von 1.626.468 DM angesetzt hat.
- 25** 3. Das FG hat auch nicht gegen den Grundsatz verstoßen, dass eine eigene Wertermittlung durch das FG in Fällen, in denen die Beteiligten einander widersprechende Sachverständigengutachten vorgelegt haben, nur in Betracht kommt, wenn das FG über hinreichende eigene Sachkunde verfügt.
- 26** Eine derartige Verfahrensrüge --die letztlich eine Rüge unterlassener Sachaufklärung durch Nichterhebung von Beweisen von Amts wegen darstellt-- kann nur erfolgreich sein, wenn die Beweiserhebung auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (Senatsbeschlüsse vom 19. Oktober 2005 X B 86/05, BFH/NV 2006, 118, unter 2.a, und vom 18. Mai 2011 X B 124/10, BFH/NV 2011, 1838, unter II.2.d). Nach der materiell-rechtlichen Auffassung des FG kam es für die von ihm getroffene Entscheidung auf die tatsächliche Höhe des Teilwerts zum 31. Dezember 2001 aber nicht an. In der Hauptbegründung stellt das FG vielmehr darauf ab, dass der Kläger die voraussichtliche Dauerhaftigkeit einer etwaigen Wertminderung nicht nachgewiesen habe; die Hilfsbegründung geht davon aus, dass eine etwaige Wertminderung jedenfalls nicht im Einzelunternehmen des Klägers eingetreten wäre.

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