

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 20.12.2006, X R 31/03

Veräußerungsbedingte Auflösung einer Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG als Veräußerungsgewinn

Leitsätze

1. Der Ertrag aus einer im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe vollzogenen Auflösung einer Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG erhöht grundsätzlich den steuerbegünstigten Betriebsveräußerungs- bzw. Betriebsaufgabegewinn (Anschluss an BFH-Urteile vom 10. November 2004 XI R 69/03, BFHE 208, 190, BStBl II 2005, 596, und XI R 56/03, BFH/NV 2005, 845).
2. Der Steuerpflichtige kann eine Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG nicht mehr bilden, wenn er im Zeitpunkt der Einreichung des entsprechenden Jahresabschlusses bei der Finanzbehörde bereits den Entschluss gefasst hatte, seinen Betrieb zu veräußern oder aufzugeben.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (1998) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Der Kläger erzielte u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einem landwirtschaftlichen Lohnunternehmen. Durch Vertrag vom 13. Januar 1998 veräußerte er diesen Betrieb mit Wirkung zum 3. Januar 1998. In ihrer Einkommensteuererklärung für 1998 erklärten die Kläger einen laufenden Gewinn dieses Unternehmens in Höhe von 21 199 DM und einen Betriebsveräußerungsgewinn in Höhe von 440 626 DM.
- 2 Im Veräußerungsgewinn enthalten war der Ertrag aus der Auflösung von drei zum 31. Dezember 1996 gebildeten Ansparrücklagen nach § 7g Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in einer Gesamthöhe von 300 000 DM. Nach den Angaben im Jahresabschluss 1996 hatte der Kläger geplant, eine Ford Zugmaschine, einen New Holland Häcksler und einen Radlader mit voraussichtlichen Anschaffungskosten in Höhe von zusammen 600 000 DM zu erwerben.

- 3 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass diese Ansparrücklagen gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG zum 3. Januar 1998 aufzulösen seien und der daraus resultierende Ertrag zuzüglich eines Gewinnzuschlages in Höhe von 12 v.H. (36 000 DM) den laufenden Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres 1998 erhöhe. Das FA erließ entsprechende Änderungsbescheide über die Einkommensteuer und den Gewerbesteuerermessbetrag für 1998.

- 4 Das Finanzgericht (FG) hat die dagegen nach erfolglosen Vorverfahren erhobene Klage, mit welcher die Kläger begehrt, den Ertrag aus der Auflösung der Ansparrücklagen dem Betriebsveräußerungsgewinn und nicht dem laufenden Gewinn zuzuordnen, als unbegründet abgewiesen (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2003, 1605).

- 5 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 16 EStG und Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--). Zu dem letzteren rechtlichen Gesichtspunkt tragen sie vor: Werde ein Unternehmen im ersten Wirtschaftsjahr nach der Bildung der Ansparrücklage veräußert, so falle der Auflösungsgewinn unter den Betriebsveräußerungsgewinn, der gewerbesteuerfrei sei und nach § 16 i.V.m. § 34 EStG zu einer niedrigeren Besteuerung führe. Werde das Unternehmen hingegen im zweiten Wirtschaftsjahr nach Bildung der Rücklage veräußert, so werde "über das Prokrustesbett des Rumpfwirtschaftsjahres" das Ende des Rücklagezyklus herbeigeführt und sodann gefolgert, dass es am Ende des Rücklagezeitraums keine begünstigte Auflösung der Ansparrücklage geben könne. Dies sei vor dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) nicht haltbar.

- 6 Die Kläger beantragen (sinngemäß), das angefochtene Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide über Einkommensteuer 1998 und Gewerbesteuerermessbetrag 1998 dahingehend zu ändern, dass der Ertrag aus der Auflösung der Ansparrücklagen in Höhe von 300 000 DM dem Betriebsveräußerungsgewinn und nicht dem laufenden Gewinn und Gewerbeertrag zugeordnet wird.

- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

- 8 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) vertritt die Auffassung, dass die Revision der Kläger keinen Erfolg haben könne. Es hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision der Kläger ist begründet. Die Vorentscheidung wird aufgehoben. Die Sache wird zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung -- FGO--).
- 10 1. Nach § 7g Abs. 3 EStG in der für das Streitjahr 1998 geltenden Fassung können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts i.S. des Abs. 1 eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden (sog. Ansparabschreibung). Die Rücklage darf 50 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts nicht überschreiten, das der Steuerpflichtige voraussichtlich bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres anschaffen oder herstellen wird. Eine Rücklage darf nur gebildet werden, wenn die Bildung und Auflösung der Rücklage "in der Buchführung verfolgt werden können" (§ 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStG). Eine Rücklage kann auch gebildet werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht. Die am Bilanzstichtag insgesamt nach Satz 1 gebildeten Rücklagen dürfen je Betrieb des Steuerpflichtigen den Betrag von 300 000 DM nicht übersteigen (§ 7g Abs. 3 Sätze 4 und 5 EStG). § 7g Abs. 4 und 6 EStG bestimmt:
- 11 "(4) Sobald für das begünstigte Wirtschaftsgut Abschreibungen vorgenommen werden dürfen, ist die Rücklage in Höhe von 50 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend aufzulösen. Ist eine Rücklage am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs noch vorhanden, so ist sie zu diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.

...

- 12 (6) Ermittelt der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Abs. 3, so sind die Absätze 3 bis 5 mit Ausnahme von Absatz 3 Nr. 1 mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden, daß die Bildung der Rücklage als Betriebsausgabe (Abzug) und ihre Auflösung als Betriebseinnahme (Zuschlag) zu behandeln ist; der Zeitraum zwischen Abzug und Zuschlag gilt als Zeitraum, in dem die Rücklage bestanden hat."
- 13 Der in § 7g Abs. 5 EStG vorgesehene Gewinnzuschlag ist ein pauschalierter Gewinn aus der Kapitalnutzung (vgl. --zu § 6b Abs. 7 EStG-- Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. März 2000 I R 17/99, BFHE 192, 353, BStBl II 2001, 251).
- 14 2. Im Grundsatz zutreffend ist das FG in Übereinstimmung mit der Rechtsauffassung der Beteiligten davon ausgegangen, dass die erstmals in der Bilanz des Klägers zum 31. Dezember 1996 gebildeten drei Ansparrücklagen zum 3. Januar 1998 (= Ende des Rumpfwirtschaftsjahres 1998) im Hinblick auf die mit Wirkung zu diesem Zeitpunkt stattgefundenene Veräußerung des Betriebes gewinnerhöhend aufzulösen waren (vgl. auch BFH-Urteile vom 10. November 2004 XI R 56/03, BFH/NV 2005, 845, unter II. vor 1., betreffend Betriebsveräußerung; vom 10. November 2004 XI R 69/03, BFHE 208, 190, BStBl II 2005, 596, unter II.1., betreffend den der Betriebsveräußerung vergleichbaren Fall der Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft i.S. von § 20 des Umwandlungssteuergesetzes --UmwStG-- 1995 zu Teilwerten; vgl. ferner z.B. B. Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 7g EStG Anm. 119; Blümich/Brandis, § 7g EStG Rz 90; Lambrecht, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7g Rz D 44 "Betriebsaufgabe"; Roland in Bordewin/Brandt, § 7g EStG Rz 74 und 115; Meyer/Ball, Finanz-Rundschau --FR-- 2004, 984, 992; BMF-Schreiben vom 25. Februar 2004 IV A 6 -S 2183b- 1/04, BStBl I 2004, 337, 340 Tz. 30; a.A. z.B. Handzik in Littmann/Bitz/ Pust, Das Einkommenssteuerrecht, Kommentar, § 7g Rz 91, betreffend Betriebsveräußerung). Dies folgt daraus, dass die Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 ff. EStG auf den (konkreten) Betrieb bezogen ist und die geplante Investition, deretwegen die Ansparrücklage gebildet wurde, infolge der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes nicht durchgeführt worden ist. Die Ansparrücklage kann folglich abweichend zur Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG nicht zurückbehalten und auf einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen übertragen werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 208, 190, BStBl II 2005, 596).
- 15 3. Der erkennende Senat vermag dem FG sowie dem FA und dem BMF (Schreiben in BStBl I 2004, 337, 340, Tz. 30) nicht in ihrem Ausgangspunkt zu folgen, dass der Ertrag aus der im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung vollzogenen Auflösung einer Ansparrücklage stets den laufenden Gewinn des letzten (Rumpf-)Wirtschaftsjahres und nicht den (steuerbegünstigten) Betriebsveräußerungsgewinn erhöhe. Der Senat schließt sich vielmehr insoweit der Rechtsprechung des XI. Senats des BFH

(vgl. Urteile in BFHE 208, 190, BStBl II 2005, 596, und in BFH/NV 2005, 845) und der im Schrifttum nahezu einhellig vertretenen Auffassung an (vgl. z.B. Schmidt/ Dreseck, EStG, 25. Aufl., § 7g Rz 24; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 318; Blümich/Stuhrmann, a.a.O., § 16 Rz 417; B. Meyer in HHR, a.a.O., § 7g EStG Rz 119; Korn/Keller, Einkommensteuergesetz, § 7g Rz 65; Weßling, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2002, 1165, 1168; Meyer/Ball, FR 2004, 984, 992; Patt, Der Ertrag-Steuer-Berater --EStB-- 2005, 299, 301; Grune, Aktuelles Steuerrecht --AktStR-- 4/2005, S. 555; Dötsch, juris Praxis-Report Steuerrecht 10/2005, Beitrag 1; a.A. --neben der Vorinstanz-- FG Münster, Urteil vom 20. September 2001 2 K 7625/00 G,F, EFG 2002, 387; FG Köln, Urteil vom 8. Juli 2003 1 K 4237/02, EFG 2003, 1607; FG Düsseldorf, Urteil vom 25. September 2003 11 K 2035/01 E, EFG 2003, 1768; kritisch zur h.M. auch P. Fischer, FR 2005, 490).

- 16 4. Die dagegen vom beigetretenen BMF erhobenen Einwendungen sowie die in Teilen der Rechtsprechung der FG und vereinzelt in der Literatur geübte Kritik vermag nicht zu überzeugen.
- 17 a) Dies gilt zunächst hinsichtlich der These, die Ansparrücklage sei bereits in der anlässlich der Betriebsveräußerung (Betriebsaufgabe) gemäß § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG zu erstellenden letzten ordentlichen Schlussbilanz mit der Folge aufzulösen, dass der dadurch verursachte Ertrag noch den letzten laufenden Gewinn des (Rumpf-)Wirtschaftsjahres vor der Betriebsveräußerung (Betriebsaufgabe) erhöhe. Dieser Ansicht liegt die schon früher bemühte und in der neueren Rechtsprechung des BFH verworfene Vorstellung zugrunde, dass der Entschluss des Steuerpflichtigen, der seinen Betrieb veräußere oder aufgabe, "die Voraussetzungen der steuerfreien Rücklage nicht mehr zu erfüllen, der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe in der Regel vorausgehe" (so noch BFH-Urteil vom 20. August 1964 IV 40/62 U, BFHE 80, 83, BStBl III 1964, 504). Dem hat der BFH im Urteil vom 25. Juni 1975 I R 201/73 (BFHE 116, 532, BStBl II 1975, 848, 850, rechte Spalte), das die aus Anlass der Betriebsveräußerung gebotene Auflösung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung betraf, mit der zutreffenden Erwägung widersprochen, "dass die Absicht der Ersatzbeschaffung in ihrem Fortbestehen regelmäßig von der grundsätzlichen unternehmerischen Entscheidung über Fortführung oder Veräußerung bzw. Aufgabe des Betriebes abhängt, also endgültig erst aufgegeben wird, wenn feststeht, dass der Steuerpflichtige den Betrieb nicht fortführt. Die Auflösung der Ersatzbeschaffungsrücklage ist deshalb nur dann nicht dem tarifbegünstigten Aufgabegewinn (Betriebsveräußerungsgewinn) hinzuzurechnen, wenn die Ersatzbeschaffungsabsicht unabhängig von der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe, insbesondere wesentlich vor diesen Vorgängen, nach außen erkennbar aufgegeben wird".

- 18 Entsprechende Grundsätze gelten auch für die Ansparrücklage. Dieser und der Rücklage für Ersatzbeschaffung ist gemeinsam, dass sie betriebs- und investitionsgutbezogen sind, so dass sie im Falle der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe infolge des Unmöglichwerdens der zuvor geplanten Ersatzinvestition (bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung) bzw. Investition (bei der Ansparrücklage) aufgelöst werden müssen. Dementsprechend hat der XI. Senat im Grundsatz zutreffend angenommen, dass die Ansparrücklage zwar mit Ablauf des letzten (Rumpf-)Wirtschaftsjahres des werbenden Betriebes aufzulösen ist, der dadurch entstehende Ertrag jedoch den steuerbegünstigten Betriebsveräußerungsgewinn erhöht. Denn die Auflösung der Rücklage stellt wirtschaftlich betrachtet die Folge der Betriebsveräußerung und nicht des Ablaufs des letzten Rumpfwirtschaftsjahres dar, dessen Bildung ihrerseits allein darauf beruht, dass der Steuerpflichtige seinen Betrieb vor Ablauf des (zwölf Monate umfassenden) Regelwirtschaftsjahres veräußert hat (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 845, unter II. vor 1.).
- 19 b) Auch aus § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG ergibt sich nichts Abweichendes. Danach ist zwar die Ansparrücklage gewinnerhöhend aufzulösen, wenn sie am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden ist; auch kann nach § 8b der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung ein Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten umfassen (Rumpfwirtschaftsjahr). Dies ändert aber nichts daran, dass die Auflösung der Rücklage während des laufenden Kalenderjahres ausschließlich durch die Veräußerung (Betriebsaufgabe), nicht aber aus Gründen des § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG veranlasst ist. Damit besteht aber ein unmittelbarer zeitlicher und sachlicher Zusammenhang der Auflösung der Rücklage mit der Betriebsveräußerung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 208, 190, BStBl II 2005, 596, unter II.2.c).
- 20 c) Für nicht durchgreifend erachtet der Senat das Argument des BMF, dass eine ermäßigte Besteuerung des Ertrages aus der anlässlich einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe vollzogenen Auflösung der Ansparrücklage deswegen nicht sachgerecht sei, weil die Bildung dieser Rücklage zu Lasten des laufenden Gewinns erfolgt sei. Dieser Effekt tritt ebenso hinsichtlich aller stiller Reserven und der übrigen steuerfreien Rücklagen ein. Sachliche Gründe, welche es rechtfertigen könnten, die im Zuge der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe gebotene Auflösung der Ansparrücklage grundsätzlich anders als stille Reserven und die übrigen steuerfreien Rücklagen, namentlich insbesondere die Rücklage nach § 6b EStG und die Rücklage für Ersatzbeschaffung, zu behandeln, sind nicht ersichtlich. Es mag zwar sein, dass sich stille Reserven in aktiven Wirtschaftsgütern, insbesondere Immobilien, nicht selten über einen längeren Zeitraum gebildet haben. Voraussetzung für die Gewährung der Steuervergünstigungen der §§ 16, 34 EStG ist dies aber nicht. So werden namentlich auch diejenigen im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe realisierten stillen Reserven als Bestandteile des begünstigten Betriebsveräußerungs- oder Betriebsaufgabegewinns erfasst, welche --z.B. infolge der Vornahme von Sonderabschreibungen und/oder erhöhten Absetzungen für Abnutzung (AfA)-- innerhalb kurzer Zeit

vor der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe gelegt wurden. Hätte der Kläger etwa die von ihm am 31. Dezember 1996 geplanten Investitionen noch eine kurze Zeit vor der Betriebsveräußerung vorgenommen und sodann zwar die Ansparrücklagen in Höhe von 300 000 DM aufgelöst, zugleich aber ebenfalls zu Lasten des laufenden Gewinns die in derselben Gesamthöhe möglichen Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1 EStG (20 v.H.) und degressiven AfA nach § 7 Abs. 2 EStG (30 v.H.) in Anspruch genommen, so hätte die Realisierung der dadurch gebildeten stillen Reserven im Zuge der Betriebsveräußerung zu einer Erhöhung des steuerbegünstigten Veräußerungsgewinns gehört. Warum dies bei einer durch die Veräußerung veranlassten Auflösung der Ansparrücklage anders sein soll, leuchtet nicht ein (vgl. B. Meyer in HHR, a.a.O., § 7g Rz 119; Meyer/Ball, FR 2004, 984, 992).

- 21 Eine i.S. der §§ 16 und 34 EStG steuerbegünstigte Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe setzt lediglich die zügige Abwicklung sämtlichen Betriebsvermögens, zumindest der wesentlichen Grundlagen des Betriebes, voraus. Sie verlangt mithin nur mehr die zusammengeballte Aufdeckung der stillen Reserven in gegenständlicher Hinsicht, nicht hingegen, dass diese stillen Reserven über einen längeren Zeitraum entstanden sind.
- 22 d) Gegen die hier vertretene Auffassung kann schließlich nicht mit Erfolg eingewendet werden, sie biete dem bereits zur Veräußerung oder Aufgabe seines Betriebes entschlossenen Steuerpflichtigen den Raum zu einer (missbräuchlichen) Umgruppierung von Teilen des laufenden Gewinns in einen steuerbegünstigten Betriebsveräußerungs- oder Betriebsaufgabegewinn.
- 23 In seinem Urteil vom 19. September 2002 X R 51/00 (BFHE 200, 343, BStBl II 2004, 184, unter II.4.) hat der erkennende Senat ausgeführt, dass das Gesetz zwar nicht den Nachweis einer Investitionsabsicht verlangt. Jedoch setzt § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG voraus, dass ein Wirtschaftsgut in einem nachfolgenden Wirtschaftsjahr "voraussichtlich" angeschafft oder hergestellt werden wird. Das Tatbestandsmerkmal "voraussichtlich" erfordert eine Prognoseentscheidung über das künftige Investitionsverhalten des Steuerpflichtigen (näher dazu Senatsurteil in BFHE 200, 343, BStBl II 2004, 184, unter II.4.a und b; BFH-Urteil vom 6. September 2006 XI R 28/05, DStR 2007, 19). Des Weiteren hat der erkennende Senat in seinem Urteil in BFHE 200, 343, BStBl II 2004, 184 (unter II.4.d) hervorgehoben, dass die von ihm in dieser Weise befürwortete Auslegung des § 7g Abs. 3 EStG verfassungsrechtlich unter dem Gesichtspunkt geboten ist, dass es anderenfalls möglich wäre, die Ansparrücklage "ins Blaue hinein" ohne Konkretisierung --möglicherweise-- mit der Wirkung in Anspruch zu nehmen, dass diese zur Erhöhung eines tarifbegünstigten Veräußerungs- oder Aufgabegewinns führen würde. Eine durch objektivierte wirtschaftliche Gegebenheiten, an welche eine Prognose anknüpfen könnte, nicht gedeckte Minderung des steuerlichen Ergebnisses wäre unvereinbar mit der generell an steuerliche Tatbestände zu stellenden Anforderung, dass der Ge-

setzgeber Belastungsgründe "möglichst unausweichlich" normieren muss (Urteile des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 10. April 1997 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, BStBl II 1997, 518; vom 7. Dezember 1999 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, BStBl II 2000, 162). Das Erfordernis der Unausweichlichkeit ist vor allem Inhalt des Gleichheitssatzes, der die Belastungsgleichheit "nach den wirtschaftlich vorgefundenen Tatbeständen, die eine Steuerbelastung in ihren Unterschieden rechtfertigt", bemisst (P. Kirchhof, Steuer und Wirtschaft 2002, 1, 5). Entsprechendes gilt auch für die Regelung von Entlastungsgründen. Zwar hat der Gesetzgeber "Mitnahmeeffekten" durch die Regelung des Gewinnzuschlages nach § 7g Abs. 5 EStG entgegenwirken wollen. Die Wirkungsweise des von ihm installierten "sich selbst steuernden Regelkreises" würde indes versagen, wenn der Steuerpflichtige bei einer Rücklagenbildung in zeitlicher Nähe zur Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe im Umfang dieses Bilanzansatzes de facto für eine Tarifvergünstigung optieren könnte.

- 24 Damit übereinstimmend hat der BFH in seinen Urteilen vom 13. Mai 2004 IV R 11/02 (BFH/NV 2004, 1400) und vom 17. November 2004 X R 41/03 (BFH/NV 2005, 848) betont, dass der Steuerpflichtige eine Ansparrücklage nicht mehr bilden kann, wenn die Vornahme der vom Steuerpflichtigen am Bilanzstichtag bzw. am Ende des betreffenden Wirtschaftsjahres (vorgeblich) geplanten Investitionen im Zeitpunkt der Erstellung des entsprechenden Jahresabschlusses und dessen Einreichung beim FA wegen zwischenzeitlicher Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes nicht mehr realisiert werden konnte. Die Frage nach der Auflösung der Ansparrücklage stellt sich also in derartigen Fällen von vorneherein nicht.
- 25 Entsprechendes muss darüber hinaus aber auch dann gelten, wenn der Steuerpflichtige seinen Betrieb im maßgeblichen Zeitpunkt der Einreichung des Jahresabschlusses beim FA zwar noch nicht veräußert oder aufgegeben, jedoch bereits einen dahingehenden Entschluss gefasst hatte. Ob Letzteres zutrifft, ist Tatfrage, deren Aufklärung und Beurteilung dem FG als Tatsacheninstanz obliegt. Der Entschluss des Steuerpflichtigen, seinen Betrieb veräußern oder aufgeben zu wollen, stellt eine innere Tatsache dar, die wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann. Aus objektiven Umständen muss auf das Vorliegen oder Fehlen der entsprechenden Absicht geschlossen werden, wobei einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis liefern können (vgl. z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c bb). Entscheidend ist insoweit die Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles. Hier kommt insbesondere dem zeitlichen Zusammenhang zwischen der Einreichung des Jahresabschlusses, in welchem die Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG erstmals ausgewiesen wurde, und der anschließenden Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe eine maßgebende Bedeutung zu. Je enger der dahingehende

zeitliche Zusammenhang ist, desto eher und mehr spricht dies als Beweiszeichen dafür, dass der Steuerpflichtige den Entschluss zur Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe bereits im Zeitpunkt der Einreichung des Jahresabschlusses beim FA gefasst hatte.

26 5. Diesen Maßstäben wird die angefochtene FG-Entscheidung nicht gerecht; sie muss deshalb aufgehoben werden. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat vermag auf der Grundlage der bisher vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen die Begründetheit des klägerischen Begehrens nicht abschließend zu beurteilen.

27 Das FG wird unter Beachtung der unter II.4.d dargelegten Grundsätze zunächst ermitteln müssen, ob der Kläger die hier in Rede stehenden, zu Lasten des laufenden Gewinns für 1996 gebildeten Ansparrücklagen überhaupt bilden durfte. Dagegen könnte --zumindest prima facie-- der kurze zeitliche Abstand zwischen der Abgabe der Einkommensteuer- und Gewerbesteuererklärung 1996 am 28. November 1997, mit denen die streitigen Ansparrücklagen offensichtlich erstmals geltend gemacht wurden, und dem notariell beurkundeten Vertrag über die Betriebsveräußerung vom 13. Januar 1998 sprechen, zumal derart komplexe Veräußerungsvorgänge im Hinblick auf ihre gewichtigen und mannigfachen Wirkungen und Rechtsfolgen nicht nur steuerrechtlicher Art in aller Regel bereits längere Zeit vor dem endgültigen Notartermin geplant sowie sorgfältig beraten und vorbereitet werden.

28 Sollte das FG hierbei zu dem Ergebnis gelangen, dass der Kläger die streitigen Rücklagen zum 31. Dezember 1996 nicht bilden durfte, so wird es des Weiteren untersuchen müssen, ob der dann zu bejahende Bilanzierungsfehler nach den vom BFH in ständiger Rechtsprechung befürworteten Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs (vgl. z.B. die zahlreichen Nachweise aus der Rechtsprechung bei Blümich/Wied, a.a.O., § 4 EStG Rz 948) durch eine Berichtigung an der Fehlerquelle beseitigt werden kann. Dies setzt allerdings voraus, dass der Einkommensteuerbescheid für 1996 noch geändert werden kann. Sollte dies zu verneinen sein und darüber hinaus --mangels Änderbarkeit der Steuerfestsetzung für 1997-- auch keine Fehlerkorrektur für den Veranlagungszeitraum 1997 in Betracht kommen, so ist der Bilanzierungsfehler durch eine Auflösung der streitigen Ansparrücklagen zu Gunsten des laufenden Gewinns in der letzten Bilanz des (Rumpf-)Wirtschaftsjahres 1998 zu beheben. In diesem Fall ist die Klage abzuweisen.

- 29 Sollte das FG im zweiten Rechtsgang hingegen zu dem Ergebnis gelangen, dass der Kläger die streitigen Ansparrücklagen im Jahr 1996 zu Recht gebildet hat, so sind sie nach den unter II.3. und 4.a bis c dargelegten Grundsätzen im Streitjahr 1998 zu Gunsten des Veräußerungsgewinns aufzulösen. Der Klage ist in diesem Fall stattzugeben.
- 30 6. Der seitens der Kläger gestellte Antrag, die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), ist unzulässig, weil über die Notwendigkeit der Hinzuziehung das FG als das Gericht des ersten Rechtszuges zu entscheiden hat (ständige Rechtsprechung seit dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 18. Juli 1967 GrS 5-7/66, BFHE 90, 150, BStBI II 1968, 56; vgl. zuletzt z.B. BFH-Urteile vom 6. März 2003 XI R 31/01, BFHE 203, 33, BStBI II 2004, 6; vom 3. April 2003 V R 63/01, BFHE 202, 79, BStBI II 2004, 434, und vom 7. März 2006 X R 44/04, BFHE 212, 501, BStBI II 2006, 588).