

Urteil vom 19. Dezember 2012, IV R 41/09

Ausübung des Wahlrechts bei Übertragung der § 6b-Rücklage in einen anderen Betrieb - Klagebefugnis von GbR-Gesellschaftern und GbR

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 2 S 2, EStG § 6b Abs 3, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, BGB § 709 Abs 1, EStR R 41b Abs 8, EStR R 6b.2 Abs 8, EStG § 4 Abs 2 S 1

vorgehend FG Köln, 03. November 2008, Az: 9 K 2227/04

Leitsätze

Das Bilanzierungswahlrecht für die Bildung und Auflösung einer § 6b-Rücklage ist immer durch entsprechenden Bilanzansatz im "veräußernden" Betrieb auszuüben, auch wenn die Rücklage auf Wirtschaftsgüter eines anderen Betriebs des Steuerpflichtigen übertragen werden soll .

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) zu 1. und 2., Vater (V) und Sohn (S), bewirtschaften seit dem 1. Juli 1991 einen landwirtschaftlichen Betrieb in A (Westbetrieb) in der Rechtsform einer GbR, der Klägerin und Revisionsklägerin zu 3. Daneben bewirtschaftete V bis zum 30. Juni 1996 einen weiteren landwirtschaftlichen Betrieb in der Nähe von B (Ostbetrieb). Ab dem 1. Juli 1996 führten die Kläger den Ostbetrieb in der Rechtsform einer atypisch stillen Gesellschaft. S verpachtete ab dem 1. Juli 1995 bis zur Gründung der atypisch stillen Gesellschaft landwirtschaftliche Grundstücke an den Ostbetrieb. Während der Verpachtung ordnete S die Grundstücke seinem landwirtschaftlichen Einzelunternehmen (Verpachtungsbetrieb) zu.
- 2** In den Wirtschaftsjahren 1993/94 und 1994/95 veräußerten die Kläger jeweils in ihrem Sonderbetriebsvermögen befindliche landwirtschaftliche Flächen des Westbetriebs und bildeten in Höhe der entstandenen Veräußerungsgewinne in den zeitnah beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingereichten Sonderbilanzen des Westbetriebs zum 30. Juni 1994 und 30. Juni 1995 gewinnmindernde Rücklagen. Im Einzelnen bildete V in der Sonderbilanz zum 30. Juni 1994 eine Rücklage in Höhe von 346.001,51 DM und eine weitere Rücklage in Höhe von 184.267,74 DM in der Sonderbilanz zum 30. Juni 1995. S bildete in der Sonderbilanz zum 30. Juni 1995 eine Rücklage in Höhe von 229.979 DM.
- 3** V erwarb in den Wirtschaftsjahren 1994/95 bis 1997/98 für den Ostbetrieb verschiedene landwirtschaftliche Grundstücke sowie eine Scheune. Daneben erwarb auch S am 1. Juli 1995 und 8. Juli 1996 landwirtschaftliche Grundstücke, die von dem Ostbetrieb, Erstere zunächst auf Grund Pachtvertrags mit dem Verpachtungsbetrieb, bewirtschaftet wurden.
- 4** In den Bilanzen für den Ostbetrieb bis zum 30. Juni 1995 (Einzelbetrieb des V) sind die bis dahin angefallenen Anschaffungskosten des V für die landwirtschaftlichen Grundstücke in tatsächlich entstandener Höhe ausgewiesen. Eine Übertragung von Rücklagen nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) war nicht geltend gemacht worden.
- 5** In den Bilanzen zum 30. Juni 1996 für den Ostbetrieb (Einzelbetrieb des V) und für den daneben bestehenden Verpachtungsbetrieb des S sowie in den Bilanzen zum 30. Juni 1997 und 30. Juni 1998 für den Ostbetrieb (nunmehr für die atypisch stille Gesellschaft), die sämtlich am 10. Dezember 1999 beim Finanzamt B eingereicht worden sind, übertrugen die Kläger die Rücklagen weitgehend auf die in dem Ostbetrieb bzw. dem Verpachtungsbetrieb des S getätigten Grundstücksinvestitionen. Dies blieb im Rahmen einer Betriebsprüfung für den Ostbetrieb unbeanstandet. Die danach erlassenen Feststellungsbescheide für den Ostbetrieb sind bestandskräftig geworden.

- 6** In den bereits zuvor beim FA eingereichten Sonderbilanzen des Westbetriebs für S und V zum 30. Juni 1996 und 30. Juni 1997 wurden die Rücklagen allerdings unverändert ausgewiesen.
- 7** In der am 14. Juni 1999 eingereichten Sonderbilanz des Westbetriebs für V zum 30. Juni 1998 wurde die Rücklage in Höhe von 346.001,51 DM gewinnneutral aufgelöst. Zur Begründung wurde angeführt, dass die Rücklage auf die Anschaffungskosten der für den Ostbetrieb in den Wirtschaftsjahren 1994/95 und 1995/96 erworbenen Grundstücke übertragen worden sei.
- 8** Am 10. Dezember 1999 reichten die Kläger eine berichtigte Sonderbilanz des V zum 30. Juni 1998 ein. Darin lösten sie die verbliebene Rücklage gewinnneutral in Höhe von 139.007,86 DM auf, so dass nur noch eine Rücklage in der Sonderbilanz des V in Höhe von 45.259,88 DM verblieb. In der verbliebenen Höhe ist die Rücklage, was im vorliegenden Verfahren nicht streitig ist, im Wirtschaftsjahr 1998/99 auf die Anschaffungskosten einer im Ostbetrieb errichteten Halle übertragen worden.
- 9** Am 19. August 1999 wurden zudem berichtigte Sonderbilanzen des Westbetriebs für S zum 30. Juni 1996, 30. Juni 1997 und 30. Juni 1998 eingereicht. In der Bilanz zum 30. Juni 1996 wurde die Rücklage teilweise ausgebucht und in den Bilanzen zum 30. Juni 1997 und 30. Juni 1998 keine Rücklage mehr ausgewiesen. Zur Erläuterung wurde ausgeführt, dass die Rücklage vollständig auf Anschaffungskosten der am 1. Juli 1995 und 8. Juli 1996 von S für den Ostbetrieb angeschafften landwirtschaftlichen Flächen übertragen worden sei.
- 10** Im Rahmen der Betriebsprüfung des Westbetriebs vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, dass die Rücklagen nicht wirksam auf Reinvestitionsgüter übertragen worden seien, und löste sie deshalb in der Sonderbilanz des V zum 30. Juni 1998 in Höhe von 346.001,51 DM und zum 30. Juni 1999 in Höhe von 139.007,86 DM (Differenz 184.267,74 DM ./ 45.259,88 DM) und in der Sonderbilanz des S zum 30. Juni 1999 in Höhe von 229.979 DM jeweils mit entsprechenden Gewinnzuschlägen gemäß § 6b Abs. 7 EStG auf.
- 11** Dem folgte das FA und erließ für die GbR (Westbetrieb) unter dem 5. März 2003 entsprechend geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der landwirtschaftlichen Einkünfte für 1997 bis 1999 (Streitjahre).
- 12** Die dagegen nach vorherigem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg.
- 13** Das Finanzgericht (FG) führte im Wesentlichen aus, dass die Kläger ihr Ansatzwahlrecht nach § 6b EStG in den ursprünglich eingereichten Bilanzen des Westbetriebs wirksam ausgeübt hätten. Daran seien sie festzuhalten. Die nachträgliche Auflösung und Übertragung der Rücklagen auf den Ostbetrieb seien nicht durch § 6b EStG gedeckt.
- 14** Eine Berichtigung der Bilanzen des Westbetriebs nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG sei nicht zulässig, da diese Bilanzen weder fehlerhaft gewesen noch durch die bilanzielle Behandlung der Rücklagen in den Ostbilanzen fehlerhaft geworden seien. Dass sich der fehlerhafte Bilanzansatz in den Bilanzen des Ostbetriebs in den bestandskräftigen Feststellungsbescheiden für den Ostbetrieb niedergeschlagen habe, führe nicht zur Unrichtigkeit der Bilanzen des Westbetriebs. Allenfalls sei insoweit eine Berichtigung der Feststellungsbescheide des Ostbetriebs gemäß § 174 der Abgabenordnung geboten. Darüber sei im Streitfall indes nicht zu entscheiden.
- 15** Eine Bilanzänderung komme ebenfalls nicht in Betracht.
- 16** Im Übrigen wird auf die in den Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 472 veröffentlichten Entscheidungsgründe verwiesen.
- 17** Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung des § 6b Abs. 1, 3 und 7 sowie § 4 Abs. 2 EStG.
- 18** Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG Köln vom 4. November 2008 9 K 2227/04 und die Einspruchsentscheidung vom 30. März 2004 aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1997, 1998 und 1999, jeweils vom 5. März 2003, dahin zu ändern, dass ein Gewinn aus der Auflösung der Rücklage zum 30. Juni 1998 in Höhe von 346.001,51 DM zuzüglich Gewinnzuschlag in Höhe von 83.040 DM und ein Gewinn aus der Auflösung der Rücklagen zum 30. Juni 1999 in Höhe von 139.007,86 DM zuzüglich Gewinnzuschlag in Höhe von 33.362 DM sowie in Höhe von 229.979 DM zuzüglich Gewinnzuschlag in Höhe von 55.195 DM bei der Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht berücksichtigt wird.

- 19 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 20 Die Revision ist unbegründet. Sie wird mit der Maßgabe zurückgewiesen, dass neben den beiden Gesellschaftern auch die GbR Klägerin und Revisionsklägerin und das Rubrum des angefochtenen Urteils entsprechend gemäß § 107 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu berichtigen ist.
- 21 1. Das FG hat als Kläger entsprechend der eingereichten Klageschrift vom 22. April 2004 die beiden Gesellschafter der GbR ausgewiesen.
- 22 a) Nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 1 FGO ist eine Außen-GbR im finanzgerichtlichen Verfahren wegen besonderer und einheitlicher Gewinnfeststellungsbescheide sowohl beteiligtenfähig als auch subjektiv klagebefugt, unbeschadet der Art der von ihr erzielten Einkünfte (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. April 2007 IV R 28/05, BFHE 218, 75, BStBl II 2007, 704, m.w.N.).
- 23 Unerheblich ist insoweit, ob die Gesellschafter nur einzeln oder gemeinschaftlich vertretungsbefugt sind, wie es dem Regelstatut nach § 709 Abs. 1, § 714 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) entspricht (BFH-Urteile in BFHE 218, 75, BStBl II 2007, 704, und vom 6. Oktober 2004 IX R 68/01, BFHE 207, 24, BStBl II 2005, 324).
- 24 Die Klagebefugnis (Prozessstandschaft) der Personengesellschaft nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 1 FGO erstreckt sich nach ständiger Rechtsprechung auch auf streitige Feststellungen, die --wie vorliegend-- einen Mitunternehmer persönlich angehen (§ 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO; vgl. u.a. BFH-Urteil vom 15. April 2010 IV R 9/08, BFHE 229, 42, BStBl II 2010, 929, m.w.N.).
- 25 b) Bei der § 6b-Rücklage handelt es sich um eine personenbezogene Steuervergünstigung (BFH-Urteil vom 25. April 1985 IV R 83/83, BFHE 144, 25, BStBl II 1986, 350). Die hier in Streit stehende Rechtsfrage betreffend die Rechtmäßigkeit der Übertragung bzw. der Auflösung der Rücklagen, die in den Sonderbilanzen der Gesellschafter gebildet worden sind, berührt beide Gesellschafter deshalb persönlich und begründet mithin deren --zusätzliche-- subjektive Klagebefugnis gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO.
- 26 c) Nach dem Grundsatz der rechtsschutzgewährenden Auslegung ist im Zweifel anzunehmen, dass dasjenige Rechtsmittel eingelegt werden sollte, das zulässig ist. Waren im Streitfall die Gesellschafter persönlich klagebefugt und konnten sie daneben als vertretungsberechtigte Geschäftsführer der GbR (§ 709 Abs. 1 BGB) in deren Namen Klage erheben, ist die Klage mithin dahin auszulegen, dass sie sowohl im eigenen Namen der Gesellschafter als auch im Namen der GbR erhoben worden ist.
- 27 d) Die Berichtigung des Rubrums kann der BFH auch noch im Revisionsverfahren vornehmen (BFH-Urteil vom 31. Mai 2007 IV R 25/06, BFH/NV 2007, 2086, m.w.N.).
- 28 2. Die angefochtenen geänderten Feststellungsbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die in den Sonderbilanzen der Kläger gebildeten § 6b-Rücklagen nicht wirksam auf Reinvestitionsgüter in dem Ostbetrieb übertragen worden sind und deshalb mit Ablauf der Reinvestitionsfrist in den Streitjahren gemäß § 6b Abs. 3 Satz 5 und Abs. 7 EStG gewinnwirksam aufzulösen waren.
- 29 a) Nach § 6b Abs. 1 EStG können Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden u.a. auf Anschaffungskosten von Grund und Boden, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr entstanden sind, übertragen werden. Soweit eine Übertragung nicht vorgenommen wird, kann nach § 6b Abs. 3 EStG im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden. Bis zur Höhe der Rücklage können sodann die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 6b EStG begünstigter Wirtschaftsgüter, die in den folgenden vier Jahren angeschafft oder hergestellt werden, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung gekürzt werden. In Höhe des Kürzungsbetrags ist die Rücklage aufzulösen.
- 30 Eine Rücklage kann auch gebildet werden, wenn der Gewinn aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen entsteht. Die Rücklage ist in diesem Fall zwingend in der Sonderbilanz des veräußernden Mitunternehmers zu

bilden (BFH-Urteil vom 7. März 1996 IV R 34/95, BFHE 180, 305, BStBl II 1996, 568; BFH-Beschluss vom 25. Januar 2006 IV R 14/04, BFHE 212, 231, BStBl II 2006, 418).

- 31** Die Übertragung der Rücklage ist nicht auf Reinvestitionsgüter beschränkt, die in dem Alleineigentum des Veräußerers stehen und dem Betriebsvermögen des Veräußerungsbetriebs zuzuordnen sind. Die Übertragung kann auch auf Reinvestitionsgüter erfolgen, die zum Gesellschaftsvermögen (Gesamthandsvermögen) einer anderen Personengesellschaft gehören, an der der Veräußerer als Mitunternehmer beteiligt ist, soweit diese Wirtschaftsgüter ihm anteilig zuzurechnen sind (BFH-Urteil in BFHE 144, 25, BStBl II 1986, 350).
- 32** Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs noch vorhanden, so ist sie nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG zu diesem Zeitpunkt mit einem Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG von 6 % für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, gewinnerhöhend aufzulösen.
- 33** b) § 6b EStG räumt dem Steuerpflichtigen hinsichtlich der Übertragung stiller Reserven Wahlrechte ein. Der Steuerpflichtige kann stille Reserven unter den in § 6b EStG näher beschriebenen Voraussetzungen übertragen, er muss es aber nicht. Dementsprechend hängt es auch von seinem Willen ab, ob er die gemäß § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG gebildete Rücklage von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines in § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG genannten Wirtschaftsguts (Reinvestitionsgut) abziehen will (§ 6b Abs. 3 Satz 2 EStG). Der Steuerpflichtige ist deshalb während des Laufs der Reinvestitionsfrist befugt, die Rücklage ganz oder teilweise gewinnerhöhend aufzulösen oder auf ein anderes Reinvestitionsgut ganz oder teilweise zu übertragen (BFH-Urteile vom 17. September 1987 IV R 8/86, BFHE 151, 139, BStBl II 1988, 55, und vom 22. Juni 2010 I R 77/09, BFH/NV 2011, 10).
- 34** c) Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG werden die vorgenannten Wahlrechte (Bilanzierungswahlrechte) durch entsprechenden Ansatz oder die Auflösung einer Rücklage in der Steuerbilanz, bzw. bei der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen in der jeweiligen Sonderbilanz ausgeübt (BFH-Urteil vom 21. Januar 1992 VIII R 72/87, BFHE 169, 219, BStBl II 1992, 958; BFH-Beschluss in BFHE 212, 231, BStBl II 2006, 418). Maßgeblich für die Bildung und Auflösung der § 6b-Rücklage ist dabei die Steuer- bzw. Sonderbilanz des "veräußernden" Betriebs (BFH-Urteil in BFHE 180, 305, BStBl II 1996, 568). Denn in diesem Betrieb ist der Veräußerungsgewinn angefallen, der durch die Bildung der Rücklage neutralisiert werden soll.
- 35** Entgegen der Auffassung der Kläger ist das Bilanzierungswahlrecht auch dann durch entsprechenden Bilanzansatz im "veräußernden" Betrieb auszuüben, wenn die Rücklage auf Wirtschaftsgüter eines anderen Betriebs des Steuerpflichtigen übertragen werden soll. Zwar setzt die Übertragung der Rücklage in diesem Fall voraus, dass ein Abzug von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Reinvestitionsguts im Wirtschaftsjahr der Anschaffung bzw. Herstellung im Reinvestitionsbetrieb vorgenommen wird (vgl. auch R 41b Abs. 8 Satz 3 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 1997; heute R 6b.2 Abs. 8 Satz 3 EStR). Daraus folgt aber nicht, dass das (Übertragungswahlrecht erst in der Handels- oder Steuerbilanz des Betriebs auszuüben ist, auf dessen Reinvestitionsgut die Rücklage übertragen werden soll. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass die Rücklage, wenn sie auf ein Reinvestitionsgut eines anderen Betriebs übertragen wird, im Veräußerungsbetrieb gewinnneutral über das Kapitalkonto ausgebucht wird (so auch zutreffend R 41b Abs. 8 EStR 1997; R 6b.2 Abs. 8 EStR). Denn dadurch wird lediglich buchungstechnisch das vom Gesetzgeber gewollte Überspringen der stillen Reserven vom veräußernden in den reinvestierenden Betrieb sichergestellt. Dass für das Schicksal der Rücklage maßgeblich auf die Bilanz des veräußernden Betriebs abzustellen ist, lässt sich auch mittelbar dem BFH-Urteil in BFHE 180, 305, BStBl II 1996, 568 entnehmen. Dort hat der BFH bereits entschieden, dass es nicht genügt, wenn eine Rücklage nur in der Sonderbilanz der anderen, reinvestierenden Gesellschaft gebildet wird, der das anzuschaffende oder herzustellende Wirtschaftsgut dienen soll. Die Rücklage ist vielmehr zunächst immer in dem Betrieb zu bilden, in dem der Veräußerungsgewinn angefallen ist. In der Bilanz der "reinvestierenden" Gesellschaft wirkt sich die Übertragung der Rücklage immer erst in Form der Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus. Zwar ging es in dem in BFHE 180, 305, BStBl II 1996, 568 entschiedenen Fall um die erstmalige Bildung der Rücklage nach § 6b EStG. Da die § 6b-Rücklage aber, wie dargelegt, ausschließlich der Neutralisation des Veräußerungsgewinns im Veräußerungsbetrieb dient, kann über das weitere Schicksal der Rücklage während des Reinvestitionszeitraums auch nur durch die Ausübung des Bilanzierungswahlrechts in diesem Betrieb entschieden werden. Für diese Beurteilung spricht auch die Regelung in § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 EStG. Danach muss die Bildung und Auflösung der Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG in der Buchführung verfolgt werden können. Da die Verfolgbarkeit in der Buchführung an die Buchführung im nämlichen Betrieb anknüpft, kommt insoweit nur die Behandlung der Rücklage und damit auch die Ausübung des Wahlrechts zur Auflösung im veräußernden Betrieb in Betracht.
- 36** Dem Einwand, dass über das Ob und den Umfang der Rücklagenübertragung immer erst bei Aufstellung des

Jahresabschlusses des Reinvestitionsbetriebs entschieden werden könne und deshalb das Bilanzierungswahlrecht erst bei der Bilanzaufstellung des Reinvestitionsbetriebs ausgeübt werden müsse, folgt der Senat nicht. Der Steuerpflichtige muss bei der Aufstellung der Bilanz (Sonderbilanz) des Veräußerungsbetriebs zum jeweiligen Bilanzstichtag stets neu über die Rücklagenbildung bzw. die Rücklagenfortführung entscheiden. Da die Reinvestition nach § 6b Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG innerhalb einer bestimmten Reinvestitionsfrist getätigt werden muss, hat der Steuerpflichtige bei der Bilanzaufstellung zum jeweiligen Bilanzstichtag auch zu beurteilen, ob eine entsprechende Reinvestition, auf die er die Rücklage übertragen will, in einem anderen Betrieb bereits durchgeführt worden ist oder, sofern die Reinvestitionsfrist noch nicht abgelaufen ist, noch durchgeführt werden soll. Es ist nicht ersichtlich, warum der Steuerpflichtige von einzelnen Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorgängen, die in einem anderen, jedoch von ihm geführten Einzelbetrieb bzw. in einer anderen Gesellschaft, an der er als Mitunternehmer beteiligt ist, getätigt worden sind, nicht hinreichende Kenntnis haben sollte, die es ihm ermöglicht, sein Bilanzierungswahlrecht sachgerecht auszuüben. Es obliegt grundsätzlich dem Steuerpflichtigen, den für die sachgerechte Ausübung seines Bilanzierungswahlrechts erforderlichen und notwendigen Sachverhalt zu ermitteln. Dies gilt gleichermaßen für den Fall, dass der veräußernde und der aufnehmende Betrieb ihre Gewinnermittlung nicht auf denselben Bilanzstichtag erstellen oder dass unterschiedliche Finanzämter für die jeweilige Veranlagung zuständig sind.

- 37** Etwas anderes folgt auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 28. April 1988 IV R 298/83 (BFHE 153, 353, BStBl II 1988, 885). Der Entscheidung lässt sich nicht entnehmen, dass das Wahlrecht in der Steuerbilanz des reinvestierenden Betriebs auszuüben ist. Die Entscheidung verhält sich ausschließlich zu der Frage, ob und inwieweit Rücklagen, die bei einer Realgemeinde gebildet worden sind, auf Reinvestitionen übertragen werden können, die in den Betrieben der Mitglieder erfolgt sind, und wie die steuerliche Umsetzung im Rahmen einer Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG erfolgt.
- 38** d) Hat der Steuerpflichtige sein Bilanzierungswahlrecht in der dem FA eingereichten Bilanz des Veräußerungsbetriebs dahin ausgeübt, dass die Rücklage gemäß § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG fortgeführt wird, kommt eine nachträgliche Änderung des Bilanzierungswahlrechts nur noch nach der Regelung des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG in Betracht (BFH-Urteil vom 18. August 2005 IV R 37/04, BFHE 211, 155, BStBl II 2006, 165; BFH-Beschluss in BFHE 212, 231, BStBl II 2006, 418). Diese Regelung greift ein, wenn ein weder dem Grunde noch der Höhe nach fehlerhafter und somit zulässiger Bilanzansatz durch einen anderen, gesetzlich wahlweise ebenfalls zulässigen Ansatz ersetzt werden soll (sog. Bilanzänderung). Da das Bilanzierungswahlrecht, wie unter II.2.c dargelegt, nur in der Bilanz des veräußernden Betriebs auszuüben ist, scheidet eine Bilanzberichtigung in diesem Betrieb gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG aus. Denn sofern die Reinvestitionsfrist noch nicht abgelaufen ist, entspricht die Bilanz den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG. Die Bilanz ist mithin nicht fehlerhaft i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG. Die in der Bilanz des veräußernden Betriebs ausgewiesene Rücklage wird auch nicht dadurch unrichtig, dass in der Bilanz eines anderen Betriebs des Steuerpflichtigen in Höhe der Rücklage die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gekürzt werden. Denn dadurch wird das im Veräußerungsbetrieb ausgeübte Bilanzierungswahlrecht nicht berührt.
- 39** e) Unter Heranziehung dieser Grundsätze hat das FG zutreffend entschieden, dass die Rücklagen nicht (mehr) auf die in dem Ostbetrieb bzw. dem Verpachtungsbetrieb des S angeschafften Reinvestitionsgüter übertragen werden konnten und deshalb mit Ablauf der Reinvestitionsfrist in den Streitjahren gemäß § 6b Abs. 3 Satz 5 und Abs. 7 EStG gewinnwirksam aufzulösen waren. Dabei geht der Senat auf Grund der ihn gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG davon aus, dass die Kläger zu 1. und 2. die hier streitigen Rücklagen ordnungsgemäß, insbesondere in der Buchführung verfolgbar (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 EStG), gebildet haben.
- 40** (1) Im Ergebnis zu Recht haben das FA und ihm folgend das FG die (gewinnneutrale) Übertragung der Rücklage in Höhe von 346.001,51 DM auf die Anschaffungskosten der Grundstücke, die V in den Wirtschaftsjahren 1994/95 und 1995/96 für den Ostbetrieb angeschafft hat, verneint. V hat das Übertragungswahlrecht erstmals in der am 14. Juni 1999 eingereichten Sonderbilanz des Westbetriebs zum 30. Juni 1998 ausgeübt. Der Rücklagenübertragung steht bereits entgegen, dass diese gemäß § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG nur im Wirtschaftsjahr der Anschaffung des Reinvestitionsguts vorgenommen werden kann. V hätte mithin in der Sonderbilanz für den Westbetrieb zum 30. Juni 1995 bzw. zum 30. Juni 1996 sein Bilanzierungswahlrecht zur Übertragung der Rücklage auf die vorgenannten Grundstücke ausüben müssen. Eine Nachholung der Übertragung der Rücklage auf bereits in früheren Wirtschaftsjahren angeschaffte Reinvestitionsgüter scheidet aus.
- 41** (2) Ebenfalls zutreffend haben das FA und ihm folgend das FG die gewinnneutrale Übertragung der Rücklage in Höhe von 139.007,86 DM auf die Anschaffungskosten der Grundstücke und Gebäude, die V in den Wirtschaftsjahren

1995/96 bis 1997/98 angeschafft hat, abgelehnt. Eine Übertragung der Rücklage auf die Anschaffungskosten der Grundstücke und Gebäude, die von V in den Wirtschaftsjahren 1995/96 und 1996/97 für den Ostbetrieb angeschafft worden sind, kommt bereits aus den unter II.2.e (1) dargelegten Gründen nicht in Betracht.

- 42** Die Rücklagenübertragung auf Anschaffungskosten der Grundstücke und Gebäude, die von V in dem Wirtschaftsjahr 1997/98 für den Ostbetrieb angeschafft worden sind, scheidet an den Voraussetzungen einer Bilanzänderung gemäß § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG. V hat sein Bilanzierungswahlrecht in der am 14. Juni 1999 eingereichten Sonderbilanz zum 30. Juni 1998 zunächst zulässigerweise dahin ausgeübt, dass er die Rücklage in Höhe von 184.267,74 DM fortführen möchte. Die nunmehr andere Ausübung dieses Bilanzierungswahlrechts in der am 10. Dezember 1999 eingereichten geänderten Sonderbilanz des Westbetriebs zum 30. Juni 1998 stellt eine nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht mehr zulässige Bilanzänderung dar.
- 43** Da die geänderte Sonderbilanz erst nach dem 31. März 1999, dem Tag der Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/ 2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304), eingereicht worden ist, findet § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes (StBereinG) 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13) Anwendung (§ 52 Abs. 9 EStG i.d.F. des StBereinG 1999; BFH-Urteil vom 31. Mai 2007 IV R 54/05, BFHE 218, 188, BStBl II 2008, 665). Danach ist eine Änderung der Bilanz (nur) zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung nach Satz 1 des § 4 Abs. 2 EStG steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach Satz 1 auf den Gewinn reicht. Eine Bilanzberichtigung wurde in den streitigen Veranlagungszeiträumen nicht durchgeführt, so dass eine Änderung der am 14. Juni 1999 eingereichten Sonderbilanz des V nicht zulässig war.
- 44** (3) Schließlich ist auch die (gewinnneutrale) Übertragung der Rücklage in Höhe von 229.979 DM, die S in seinen Sonderbilanzen des Westbetriebs zum 30. Juni 1996 und 30. Juni 1997 gebildet hatte, auf die Anschaffungskosten der Grundstücke, die S in den Wirtschaftsjahren 1995/96 und 1996/97 angeschafft hat, zu Recht abgelehnt worden. Auch S hatte sein Wahlrecht zunächst zulässigerweise dahin ausgeübt, dass er die in den Sonderbilanzen zum 30. Juni 1996 und 30. Juni 1997 gebildete Rücklage in Höhe von 229.979 DM fortführen möchte. Die geänderte Ausübung des Wahlrechts durch die Einreichung der geänderten Sonderbilanzen zum 30. Juni 1996 und 30. Juni 1997 am 19. August 1999 stellt daher eine Bilanzänderung gemäß § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG dar, die mangels einer vorhergehenden Bilanzberichtigung unzulässig ist.
- 45** (4) Konnten die in den Sonderbilanzen des V und des S gebildeten Rücklagen daher nicht auf die Anschaffungskosten der für den (zunächst) Verpachtungsbetrieb des S bzw. den Ostbetrieb angeschafften Wirtschaftsgüter übertragen werden, waren sie mit Ablauf der Reinvestitionsfrist gewinnerhöhend gemäß § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG unter Berücksichtigung eines Gewinnzuschlags gemäß § 6b Abs. 7 EStG aufzulösen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de