# Beschluss vom 02. Juli 2020, IV R 7/19

**Beitrittsaufforderung an BMF: Verfahrensrechtliche Umsetzung des § 6b EStG bei mitunternehmerbezogener Übertragung**

ECLI:DE:BFH:2020:B.020720.IVR7.19.0

BFH IV. Senat

EStG § 6b Abs 3, FGO § 122, AO § 179 Abs 1, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 182 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2006

vorgehend FG München, 24. Juli 2017, Az: 5 K 3197/13

## Leitsätze

Das BMF wird aufgefordert, dem Verfahren beizutreten. Es wird gebeten, dazu Stellung zu nehmen, in welcher Weise bei Übertragung eines Veräußerungsgewinns nach § 6b EStG auf anteilige Anschaffungs- und Herstellungskosten einer Personengesellschaft, an der der Veräußerer mitunternehmerisch beteiligt ist, nach den Vorgaben der AO die Entscheidung darüber getroffen werden muss, ob und ggf. wann und in welcher Höhe die Voraussetzungen für eine Bildung der Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG erfüllt sind, und ob und ggf. in welchem Umfang und auf welche Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft der in die Rücklage eingestellte Gewinn übertragen werden kann.

## Tenor

Die mündliche Verhandlung wird vertagt.

Das Bundesministerium der Finanzen wird nach § 122 Abs. 2 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung aufgefordert, dem Verfahren IV R 7/19 beizutreten.

## Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betreibt ein land- und forstwirtschaftliches Einzelunternehmen. Er ermittelt den Gewinn für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr vom 01.07. bis zum 30.06. des Folgejahres. Mit notariellem Vertrag vom ... .10.2001 verkaufte der Kläger Grundstücke aus dem Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens. Die Besitzübergabe sollte mit Bezahlung des Kaufpreises erfolgen. Am Tag der Besitzübergabe sollten Gefahr, Nutzen, öffentliche Lasten, Steuern und Abgaben sowie die Verkehrssicherungspflichten auf die Käuferin übergehen. Die Käuferin sollte nach dem Kaufvertrag mit Besitzübergabe in die Rechte und Pflichten des Klägers aus seiner Vermietung und Verpachtung der Grundstücksflächen eintreten. Am ... .11.2001 erhielt der Kläger den Kaufpreis von der Käuferin. Er bezahlte in den Jahren 2001 und 2002 die Grundsteuer für die verkauften Grundstücke, ohne dies der Käuferin in Rechnung zu stellen. Bis zum April 2002 erhielt er Zahlungen aus Miet- und Erbpachtverträgen, die er für die Grundstücke abgeschlossen hatte. Im Jahr 2002 holte der Kläger auf einem Teil der verkauften Flächen die Ernte ein und verwertete diese für sich. Mit notarieller Urkunde vom ... .03.2003 wurde die Auflassung der Grundstücke erklärt, die Eintragung der Käuferin als Eigentümerin im Grundbuch erfolgte am ... .07.2003. Am 17.12.2003 wurde die Aufhebung des für die Grundstücke geschlossenen Mietvertrags und des Erbbaurechts vereinbart. Der Kläger bildete in der Bilanz seines Einzelunternehmens zum 30.06.2002 eine Rücklage nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 484.208 €.

2 Am 17.05.2006 erwarb der Kläger einen Kommanditanteil an der S-GmbH & Co. KG (S-KG) und leistete eine Einlage von 100.000 €. Die S-KG gab eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die

Einkommensbesteuerung (Gewinnfeststellung) für 2006 ab. Die auf den Kläger entfallenden Einkünfte aus der Gesamthand erhöhten sich um 4.990,80 € auf Grund von Abschreibungen in einer negativen Ergänzungsbilanz. Dazu kam es, weil der Gewinn, für den der Kläger bei seinem landwirtschaftlichen Betrieb eine Reinvestitionsrücklage gebildet hatte, in Höhe von 400.000 € auf anteilige Anschaffungs- und Herstellungskosten des Klägers als Mitunternehmer der S-KG übertragen wurde. Dies führte zu negativen Posten in der Ergänzungsbilanz für Gebäude in Höhe von 332.720 € und in Höhe von 67.280 € für Grund und Boden. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte am 31.01.2008 die Einkünfte der S-KG unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungsgemäß fest.

**3** Eine bei der S-KG in der Folgezeit durchgeführte Außenprüfung kam zu dem Ergebnis, dass von einigen Mitunternehmern der S-KG, darunter auch der Kläger, Gewinne aus Rücklagen nach § 6b EStG übertragen worden seien, obwohl der Rücklagenbildung Veräußerungen aus dem Zeitraum 01.01.1999 bis 31.12.2001 zugrunde lägen und nach damaliger Rechtslage keine rechtsträgerübergreifende Übertragung möglich gewesen sei. Diese Rücklagen seien deshalb nach Ablauf der Frist in den Betrieben der Mitunternehmer wieder aufzulösen. Die Außenprüfung wies das für die Einkommensbesteuerung des Klägers zuständige Finanzamt (FA S) mit Schreiben vom 25.03.2011 darauf hin, dass ihres Erachtens die Übertragung des Gewinns aus der Rücklage nicht zulässig sei. Die Entscheidung habe jedoch das FA S als für den Betrieb zuständiges Finanzamt zu treffen.

**4** Das FA änderte am 13.01.2012 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung den Gewinnfeststellungsbescheid 2006 für die S-KG. Zur Begründung wurde auf den entsprechenden Bericht der Außenprüfung vom 28.07.2011 verwiesen. Für den Kläger wirkte sich die Änderung dahingehend aus, dass die gewinnerhöhende Abschreibung in der negativen Ergänzungsbilanz von 4.990,80 € entfiel. Das FA teilte dem FA S am 13.01.2012 mit, auf den Kläger entfielen für das Jahr 2006 insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.421,54 €.

**5** Das FA S seinerseits teilte dem Kläger am 23.03.2012 im Rahmen eines Einspruchsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 mit, dass der Gewinnfeststellungsbescheid des FA für 2006 Grundlagenbescheid für die bei dem FA S veranlagte Einkommensteuer 2006 sei. Einwendungen könnten insoweit nur gegen den Gewinnfeststellungsbescheid des FA erhoben werden.

**6** Am 30.03.2012 erließ das FA einen weiteren geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2006 für die S-KG; die den Kläger betreffenden Feststellungen blieben jedoch hierbei unverändert. Der Einspruch des Klägers gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2006 blieb erfolglos. Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück, da die Grundstücksveräußerung noch vor dem 01.01.2002 stattgefunden habe und damit die gesellschaftsbezogene Fassung des § 6b EStG anzuwenden sei. Eine Übertragung des Gewinns aus der Rücklage sei deshalb unzulässig.

**7** In seiner Klage gegen das FA zum Finanzgericht München (FG) beantragte der Kläger die Feststellung der Nichtigkeit des Gewinnfeststellungsbescheids 2006, hilfsweise dessen Änderung dahingehend, dass es bei den ursprünglichen höheren Beteiligungseinkünften des Klägers verbleibe. Mit Beschluss vom 07.06.2016 lud das FG die S-KG zu dem Verfahren bei. Das FG wies mit Urteil vom 25.07.2017 den Antrag auf Feststellung der Nichtigkeit als unbegründet, den Hilfsantrag auf Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids mangels Klagebefugnis als unzulässig ab. Die Revision wurde durch den Senat hinsichtlich des als unzulässig abgewiesenen Hilfsantrags zugelassen (Beschluss vom 19.02.2019 - IV B 63/17).

**8** Mit seiner Revision rügt der Kläger im Wesentlichen, dass das FG keine umfassende Rechtsprüfung vorgenommen und ihm effektiven Rechtsschutz verweigert habe. Der Bescheid sei schon deshalb nichtig und rechtswidrig, weil für den Kläger nicht erkennbar sei, an welches Finanzamt er sich zur Prüfung seines Anliegens wenden solle. Wenn der Gewinnfeststellungsbescheid Bindungswirkung für das für die Veranlagung zur Einkommensteuer zuständige FA S habe --wie ihm dieses Amt zuletzt mitgeteilt habe--, dann müssten alle Fragen in diesem Grundlagenbescheid geklärt und geprüft werden.

**9** Der Kläger beantragt,
den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2006 der S-GmbH & Co. KG vom 30.03.2012 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 30.09.2013 und des Urteils des FG vom 25.07.2017 - 5 K 3197/13 insoweit abzuändern, als der Gewinn aus der Ergänzungsbilanz des Klägers um 4.990,80 € erhöht wird.

**10** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

## II.

**11** Die mündliche Verhandlung war aus erheblichen Gründen i.S. des § 155 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 227 der Zivilprozessordnung zu vertagen. Dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) soll Gelegenheit gegeben werden, sich an dem Verfahren nach § 122 Abs. 2 Sätze 1 und 4 FGO zu beteiligen (dazu unter III.).

## III.

**12** 1. a) Nach § 6b Abs. 1 EStG können Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden u.a. auf Anschaffungskosten von Grund und Boden und Gebäuden, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Jahr angeschafft oder hergestellt worden 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- und 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 (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.12.2012 - IV R 41/09, BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313, Rz 29). Für Gewinne aus Veräußerungen bis zum 31.12.1998 und ab dem 01.01.2002 ist die Übertragung der Rücklage nicht auf Reinvestitionsgüter beschränkt, die in dem Alleineigentum des Veräußerers stehen und dem Betriebsvermögen des Veräußerungsbetriebs zuzuordnen sind. Die Übertragung kann u.a. auch auf Reinvestitionsgüter erfolgen, die zum Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft gehören, an der der Veräußerer als Mitunternehmer beteiligt ist, soweit diese Wirtschaftsgüter ihm anteilig zuzurechnen sind (vgl. BFH-Urteile vom 10.07.1980 - IV R 136/77, BFHE 131, 313, BStBl II 1981, 84, unter 2.2.b [Rz 47]; in BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313, Rz 31; vom 09.11.2017 - IV R 19/14, BFHE 260, 121, BStBl II 2018, 575, Rz 27, und vom 22.11.2018 - VI R 50/16, BFHE 263, 44, BStBl II 2019, 313, Rz 22).

**13** b) Das Wahlrecht, eine Reinvestitionsrücklage zu bilden und damit insoweit einen Veräußerungsgewinn zu neutralisieren und stille Reserven ggf. auf Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen eines anderen Betriebs des Steuerpflichtigen zu übertragen, ist nach der BFH-Rechtsprechung vom Steuerpflichtigen in der Steuerbilanz des veräußernden Betriebs auszuüben. Bildung und Auflösung der Rücklage müssen in dessen Buchführung verfolgbar sein (BFH-Urteile in BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313, Rz 35 f., und in BFHE 263, 44, BStBl II 2019, 313, Rz 27).

**14** 2. Für die Entscheidung des Streitfalls ist von Bedeutung, in welchem Festsetzungs- bzw. Feststellungsverfahren darüber zu befinden ist, ob und ggf. in welcher Höhe die Voraussetzungen für eine Bildung der Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG erfüllt sind, und ob und ggf. in welchem Umfang und auf welche Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens einer Mitunternehmerschaft, an der der Veräußerer beteiligt ist, der in die Rücklage eingestellte Gewinn übertragen werden konnte. § 6b EStG enthält hierzu keine Regelungen.

**15** a) Es ist denkbar, die bindende Entscheidung sowohl über die Berechtigung zur Rücklagenbildung als auch zur wirksamen Übertragung in den Veranlagungsverfahren für den Betrieb des Veräußerers zu treffen. Denn das Wahlrecht zur Rücklagenbildung ist in diesem Betrieb auszuüben und nicht übertragene Gewinne sind Bestandteil des Gewinns dieses Betriebs. Soll der Gewinn auf Wirtschaftsgüter einer Personengesellschaft übertragen werden, wären die Einkommensteuerbescheide bzw. Gewinnfeststellungsbescheide im Jahr der Rücklagenbildung und im Jahr der freiwilligen oder wegen Fristablaufs zwingend notwendigen Auflösung der Rücklage Grundlagenbescheide für Feststellungsbescheide über den Gewinn der Personengesellschaft. Die erforderlichen tatsächlichen Feststellungen in Bezug auf den Reinvestitionsbetrieb müsste sich das für den Veräußerungsbetrieb zuständige Finanzamt ggf. im Wege der Amtshilfe von dem für den Reinvestitionsbetrieb zuständigen Finanzamt beschaffen. Rechtsschutz könnte ausschließlich gegen die Grundlagenbescheide begehrt werden.

**16** b) Denkbar ist auch, dass über die Berechtigung zur Rücklagenbildung und die freiwillige oder zwangsläufige Auflösung der Rücklage in Bescheiden betreffend den Veräußerungsbetrieb, über die Frage der Übertragung dem Grunde und der Höhe nach aber in Bescheiden für den Reinvestitionsbetrieb zu entscheiden ist. Die Bescheide könnten dann wechselbezüglich jeweils Grundlagen- und Folgebescheid sein. Rechtsschutz wäre jeweils dort zu gewähren, wo die Wirkung eines Grundlagenbescheids eintritt.

**17** c) Schließlich ist in Betracht zu ziehen, dass über die Bildung der Rücklage und deren Übertragung sowohl in Verfahren betreffend den Veräußerungsbetrieb als auch in Verfahren betreffend den Reinvestitionsbetrieb

eigenständig zu entscheiden ist. Die jeweiligen Bescheide stünden dann nicht in einem Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid und könnten sich materiell widersprechen. Rechtsschutz könnte gegen jeden dieser Bescheide umfassend begehrt werden, ohne allerdings Gewähr dafür bieten zu können, dass widersprüchliche Ergebnisse vermieden werden.

**18** 3. Das BMF wird gemäß § 122 Abs. 2 Satz 3 FGO aufgefordert, dem Verfahren beizutreten. Es wird gebeten, dazu Stellung zu nehmen, in welcher Weise aus Sicht der Finanzverwaltung bei Übertragung eines Veräußerungsgewinns nach § 6b EStG auf anteilige Anschaffungs- und Herstellungskosten einer Personengesellschaft, an der der Veräußerer mitunternehmerisch beteiligt ist, nach den Vorgaben der Abgabenordnung (AO) die Entscheidung darüber getroffen werden muss, ob und ggf. wann und in welcher Höhe die Voraussetzungen für eine Bildung der Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG erfüllt sind, und ob und ggf. in welchem Umfang und auf welche Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft der in die Rücklage eingestellte Gewinn übertragen werden kann.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de