

# Urteil vom 02. Juli 2025, XI R 27/22

## Rücklage nach § 6b EStG und Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs

ECLI:DE:BFH:2025:U.020725.XIR27.22.0

BFH XI. Senat

EStG § 6b Abs 3, EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 4 Abs 2, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 03. Mai 2022, Az: 6 K 3388/16 K,F

## Leitsätze

Hat ein bilanzierender Steuerpflichtiger eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes zu Unrecht gebildet, begründet dies einen Bilanzierungsfehler, der nach den Regeln des formellen Bilanzenzusammenhangs unter Wahrung der verfahrensrechtlichen Schranken für den Erlass von Steuer- und Steueränderungsbescheiden zu korrigieren ist (Anschluss an Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.07.1992 - VIII R 24/91, BFH/NV 1993, 461; BFH-Beschluss vom 30.04.2013 - I B 151/12, BFH/NV 2013, 1572).

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 03.05.2022 - 6 K 3388/16 K,F aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine im Jahr 1992 gegründete GmbH mit satzungsmäßigem Sitz in Z. Gegenstand des Unternehmens ist der Erwerb und die Verwaltung von Grundvermögen.
- 2** Im Jahr 2002 veräußerte die Klägerin ihren gesamten Immobilienbestand. Sie erzielte einen Gewinn in Höhe von ... € und wies in der Bilanz zum 31.12.2002 eine gewinnmindernde Rücklage nach § 6b Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in entsprechender Höhe aus.
- 3** Als der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) bei der Klägerin ab dem Jahr 2004 eine steuerliche Außenprüfung für die Jahre 1999 bis 2002 durchführen ließ, wurde zwischen den Beteiligten streitig, ob im Inland lediglich der satzungsmäßige Sitz der Klägerin zu verorten sei, während sich --so das FA zunächst-- die Geschäftsleitung wegen des Wohnsitzes des Geschäftsführers der Klägerin in der Republik Österreich befinde. Das FA ging schließlich davon aus, dass auch der Ort der Geschäftsleitung der Klägerin im Inland gelegen habe. Es erkannte die Rücklage gemäß § 6b Abs. 3 EStG deshalb in der Bilanz zum 31.12.2002 an. Der Bescheid wegen Körperschaftsteuer 2002 vom 02.10.2006 erwuchs in Bestandskraft.
- 4** Mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--) stehendem Bescheid, zuletzt vom 27.12.2006, wurde die Klägerin zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 (Streitjahr) veranlagt. Das FA setzte die Körperschaftsteuer auf ... € fest. Nach einer weiteren Außenprüfung, die unter anderem für das Streitjahr erfolgt war, erhöhte es mit gemäß § 164 Abs. 2 AO ergangenem Änderungsbescheid vom 12.03.2013 die Körperschaftsteuer 2003 aus zwischen den Beteiligten im Revisionsverfahren nicht mehr streitigen Gründen entsprechend.

- 5 Den dagegen gerichteten Einspruch begründete die Klägerin im Wesentlichen damit, dass der Ort ihrer Geschäftsleitung im Ausland gelegen habe. Es läge demnach kein steuerpflichtiges Einkommen in der Bundesrepublik Deutschland vor; die Körperschaftsteuer sei auf Null zu reduzieren.
- 6 Das FA ging daraufhin davon aus, dass die Klägerin bereits seit dem Jahr 2000 im Inland keine Betriebsstätte mehr gehabt habe, weshalb für das Jahr 2002 eine Rücklage gemäß § 6b Abs. 3 EStG nicht hätte gebildet werden dürfen. Die Bilanz zum 31.12.2002 sei demnach unrichtig. Die Rücklage müsse nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs im ersten offenen Jahr --im Streitjahr-- gewinnerhöhend aufgelöst werden. Auf die damit einhergehende Verböserung wies das FA hin; es setzte diese mit Einspruchsentscheidung vom 04.11.2016 um.
- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage, mit der die Klägerin unter anderem vortrug, die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs gälten für eine Rücklage gemäß § 6b EStG nicht, mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 1484 veröffentlichten Urteil auch hinsichtlich der --im Revisionsverfahren einzig im Streit stehenden-- Auflösung der Rücklage statt. Es entschied, dass die Rücklage unabhängig davon, ob sie --was offenbleiben könne-- im Jahr 2002 zu Recht gebildet worden sei, im Streitjahr nicht nach den Regeln des formellen Bilanzenzusammenhangs gewinnerhöhend aufzulösen sei. Eine solche Berichtigung erforderte einen Bilanzfehler, an dem es fehle. Mit § 6b Abs. 3 EStG werde lediglich ein Saldoposten im steuerlichen Eigenkapital angesprochen. Aufzulösen sei eine solche Rücklage daher allein nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG, einerlei ob die Rücklage rechtmäßig gebildet worden sei oder nicht, solange sie --wie im Streitfall-- wirksam der Besteuerung in einem bereits bestandskräftigen Veranlagungszeitraum zugrunde liege. Die Frist des § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG sei im Streitjahr noch nicht verstrichen.
- 8 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Es macht im Wesentlichen geltend, die Rücklage sei seinerzeit zu Unrecht gebildet worden. Dies könne wegen Bestandskraft der Veranlagung zwar nicht mehr für das Jahr 2002 korrigiert werden. Nach den Regeln des formellen Bilanzenzusammenhangs, die das FG zu Unrecht unangewendet gelassen habe, sei die Rücklage aber im Streitjahr gewinnerhöhend aufzulösen. Denn unabhängig davon, ob es sich steuerlich um Eigenkapital handele, stelle die Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG einen eigenen Passivposten in der Bilanz dar. Liege damit ein Bilanzfehler vor, sei der Anwendungsbereich der Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs eröffnet.
- 10 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid wegen Körperschaftsteuer 2003 vom 27.12.2006 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.11.2016 dahingehend zu ändern, dass die Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG aufgelöst und ein Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG angesetzt wird.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision des FA ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs auf eine zu Unrecht gebildete Rücklage gemäß § 6b EStG nicht anzuwenden seien. Die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz reichen allerdings nicht aus, um zu entscheiden, ob die im Streit stehende Rücklage im Jahr 2002 zu Unrecht gebildet wurde.
- 13 1. In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist geklärt, dass die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs auch für Rücklagen nach § 6b Abs. 3 EStG gelten.
- 14 a) Bilanzierungsfehler sind grundsätzlich und vorrangig in der Bilanz des Wirtschaftsjahres zu berichtigen, in dem es zu der fehlerhaften Bilanzierung gekommen ist. Liegt für das Jahr, in dem es zu der fehlerhaften Bilanzierung gekommen ist, bereits ein Steuerbescheid vor, der aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr geändert werden kann, so ist nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs der unrichtige Bilanzansatz grundsätzlich in der ersten Schlussbilanz richtigzustellen, in der dies unter Beachtung der für den Eintritt der Bestandskraft und

der Verjährung maßgeblichen Vorschriften möglich ist (vgl. BFH-Urteile vom 16.05.1990 - X R 72/87, BFHE 161, 451, BStBl II 1990, 1044, unter 2.b; vom 19.07.2011 - IV R 53/09, BFHE 234, 221, BStBl II 2011, 1017, Rz 13; vom 17.06.2019 - IV R 19/16, BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614, Rz 25; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31.01.2013 - GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317, Rz 77).

- 15** b) Eine Geltung dieser Grundsätze für die bilanziell fehlerhafte Behandlung von Rücklagen nach § 6b Abs. 3 EStG hat der BFH bereits ausdrücklich anerkannt (vgl. BFH-Urteil vom 07.07.1992 - VIII R 24/91, BFH/NV 1993, 461, unter 5.). Der Senat folgt dieser Rechtsprechung. Ist eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG zu Unrecht gebildet worden, begründet dies einen Bilanzierungsfehler, der unter Beachtung der Zweischneidigkeit der Bilanz in die Folgejahre zu transportieren und dort unter Wahrung der verfahrensrechtlichen Schranken für den Erlass von Steuer- und Steueränderungsbescheiden zu korrigieren ist (vgl. BFH-Beschluss vom 30.04.2013 - I B 151/12, BFH/NV 2013, 1572, Rz 8 zu § 7g EStG; Niedersächsisches FG, Urteil vom 15.08.2024 - 10 K 255/21, EFG 2025, 892, Rz 156, Aktenzeichen des BFH: I R 21/24; Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 10.07.2024 - 2 K 14/23, EFG 2025, 180, Rz 56, rechtskräftig; ebenso Schmidt/Loschelder, EStG, 44. Aufl., § 6b Rz 58; Briese, Deutsches Steuerrecht 2023, 801, 808).
- 16** 2. Hiervon ausgehend hat das FG zu Unrecht entschieden, die Berichtigung einer rechtswidrig gebildeten Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG könne nicht über die Regeln des formellen Bilanzenzusammenhangs erfolgen. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.
- 17** a) Das FG hat im Wesentlichen angenommen, dass Gründe dafür fehlten, die auf Rückstellungen anzuwendenden Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs auch auf Rücklagen anzuwenden. Eine zu Unrecht gebildete Rücklage begründe keinen Bilanzfehler. Sie stelle steuerliches Eigenkapital dar. Ihre Auflösungsmöglichkeiten und steuerlichen Folgen seien abschließend durch § 6b Abs. 3 EStG formuliert.
- 18** b) Dies ist mit den unter II.1. aufgezeigten Rechtsgrundsätzen unvereinbar.
- 19** c) Die vom FG und der Klägerin angeführten Entscheidungen des IV. Senats des BFH führen zu keiner anderen Beurteilung.
- 20** aa) Soweit der IV. Senat entschieden hat, dass eine zu Unrecht gebildete Ansparrücklage im Sinne des § 7g EStG 2002 a.F. dann, wenn eine Änderung der Steuerfestsetzung im Jahr der fehlerhaften Behandlung nicht mehr möglich ist, nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG 2002 a.F. spätestens am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend mit einem Gewinnzuschlag aufzulösen ist (vgl. BFH-Urteil vom 28.04.2005 - IV R 30/04, BFHE 209, 496, BStBl II 2005, 704, unter II.3. und 5.; s.a. BFH-Urteil vom 02.02.2012 - IV R 16/09, BFHE 236, 389, BStBl II 2012, 766, Rz 24), lässt sich daraus --anders als das FG und die Klägerin offenbar meinen-- kein verallgemeinerungsfähiger Rechtsgedanke ableiten, der im Sinne einer Spezialregelung auch dem Rücklagensystem des § 6b Abs. 3 EStG zugrunde läge und so den Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs verdrängte.
- 21** (1) Das BFH-Urteil vom 28.04.2005 - IV R 30/04 (BFHE 209, 496, BStBl II 2005, 704) betraf einen Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn nicht --wie die Klägerin-- durch Vergleich seines Betriebsvermögens nach § 4 Abs. 1 EStG, sondern durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte. Da dieser Art der Gewinnermittlung kein steuerbilanzieller Vermögensvergleich zugrunde liegt, ist es ausgeschlossen, die bestandskräftig gebildete Ansparrücklage nach den Grundsätzen des Bilanzenzusammenhangs gewinnwirksam aufzulösen; insoweit ist vielmehr die Zwei-Jahres-Frist des § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG 2002 a.F. zu beachten (vgl. BFH-Urteil vom 28.04.2005 - IV R 30/04, BFHE 209, 496, BStBl II 2005, 704, unter II.3.; BFH-Beschlüsse vom 31.03.2008 - VIII B 212/07, BFH/NV 2008, 1322, unter II.b; vom 30.04.2013 - I B 151/12, BFH/NV 2013, 1572, Rz 8). Bei bilanzierenden Steuerpflichtigen wie der Klägerin hingegen kann eine Korrektur über die Regeln des formellen Bilanzenzusammenhangs erfolgen (vgl. BFH-Beschluss vom 30.04.2013 - I B 151/12, BFH/NV 2013, 1572, Rz 8).
- 22** (2) Einen bilanzierenden Steuerpflichtigen hatte zwar das BFH-Urteil vom 02.02.2012 - IV R 16/09 (BFHE 236, 389, BStBl II 2012, 766) zum Gegenstand, doch lässt sich auch daraus nichts ableiten, was der Anwendung der Regeln über den formellen Bilanzenzusammenhang im Streitfall entgegenstünde. Denn der IV. Senat hat dort lediglich ausgeführt, dass eine zu Unrecht gebildete Rücklage "spätestens" innerhalb der von § 7g EStG a.F. genannten Fristen aufzulösen sei, was dem dortigen Streitjahr entsprach (vgl. BFH-Urteil vom 02.02.2012 - IV R 16/09, BFHE 236, 389, BStBl II 2012, 766, Rz 24). Das Urteil lässt offen, ob die Rücklage überhaupt rechtswidrig gebildet worden war; denn selbst wenn die Voraussetzungen der Rücklage nach § 7g EStG a.F. im Zeitpunkt ihres erstmaligen Ansatzes vorgelegen hätten, wäre sie im dort zu entscheidenden Fall aufzulösen gewesen, weil die für § 7g EStG

a.F. maßgebliche Höchstfrist abgelaufen war (vgl. BFH-Urteil vom 02.02.2012 - IV R 16/09, BFHE 236, 389, BStBl II 2012, 766, Rz 25).

- 23** bb) Die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs auf den Streitfall anzuwenden, steht auch nicht im Widerspruch zum BFH-Urteil vom 17.06.2019 - IV R 19/16 (BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614).
- 24** (1) Nach dieser Entscheidung können Einlagen, die bilanziell versehentlich unberücksichtigt geblieben sind, nicht im Wege des formellen Bilanzenzusammenhangs in späteren Veranlagungszeiträumen nachgeholt werden (BFH-Urteil vom 17.06.2019 - IV R 19/16, BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614, Rz 22). Entscheidend hierfür war, dass die unterlassene Berücksichtigung der Einlage zwar bilanziell fehlerhaft gewesen sein mag, aber sich dies zum Ende des maßgeblichen Wirtschaftsjahres nicht in einem fehlerhaften Bilanzposten niedergeschlagen hat (vgl. BFH-Urteil vom 17.06.2019 - IV R 19/16, BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614, Rz 27).
- 25** (2) So liegt der Streitfall ebenfalls nicht. Eine zu Unrecht gebildete Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG drückt, anders als die Klägerin geltend macht, nicht bloß eine falsche bilanzielle Behandlung aus; es liegt vielmehr ein fehlerhafter Bilanzposten vor. Denn auch wenn die stillen Reserven, die in der Rücklage steuerlich verhaftet bleiben, der Sache nach Eigenkapital darstellen, ist hierfür in der Steuerbilanz ein eigenständiger Passivposten auszuweisen (vgl. BFH-Urteile vom 25.04.1985 - IV R 83/83, BFHE 144, 25, BStBl II 1986, 350, unter 2.; vom 07.03.1996 - IV R 34/95, BFHE 180, 305, BStBl II 1996, 568, unter 2.; vom 19.12.2012 - IV R 41/09, BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313, Rz 35; Brandis/Heuermann/Stutzmann, § 6b EStG Rz 275; Heger in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 6b Rz D 15). Die bilanzielle Selbständigkeit einer Rücklage gemäß § 6b Abs. 3 EStG hat der BFH stillschweigend auch dadurch anerkannt, dass ihr Ansatz bis zur Bestandskraft des maßgeblichen Bescheids nur im Rahmen einer zulässigen Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG möglich ist (vgl. BFH-Urteile vom 12.12.2000 - VIII R 10/99, BFHE 194, 135, BStBl II 2001, 282, unter II.B.1.; vom 19.12.2012 - IV R 41/09, BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313, Rz 38). Hätte die Rücklage lediglich den Charakter eines unselbständigen Saldopostens im Eigenkapital, bedürfte es einer Bilanzänderung erst gar nicht, denn dieses bliebe im Ergebnis unverändert.
- 26** (3) Weil die Rücklage nach § 6b EStG demnach einen eigenständigen Bilanzposten darstellt, ist es für den Streitfall von vornherein unbeachtlich, dass der X. Senat ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit einer Steuerfestsetzung hinsichtlich der Frage geäußert hat, ob die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs eine erfolgswirksame Korrektur eines früheren Bilanzierungsfehlers im ersten offenen Jahr auch dann zulassen, wenn der Fehler sich nicht in einer Bilanzposition, sondern lediglich im Kapitalkonto auswirkt (BFH-Beschluss vom 08.02.2017 - X B 138/16, BFH/NV 2017, 579, Rz 33).
- 27** (4) Im Übrigen wurde die im angesprochenen Beschluss unter Rz 46 f. angenommene Divergenz zwischen dem erstinstanzlichen Beschluss des FG Berlin-Brandenburg vom 31.08.2016 - 12 V 12167/16 und dem Urteil des FG Köln vom 01.03.2016 - 15 K 317/12 (EFG 2016, 997) bereits dadurch beseitigt, dass der IV. Senat des BFH das Urteil des FG Köln vom 01.03.2016 - 15 K 317/12 (EFG 2016, 997) aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben hat. Inhaltlich wurde dieses Urteil, das den hier dargestellten Rechtsgrundsätzen entspricht, jedoch bestätigt, weil sich die im dortigen Verfahren geltend gemachten Rechtsanwaltskosten nicht in einem fehlerhaften Bilanzposten niedergeschlagen hatten (vgl. BFH-Urteil vom 17.06.2019 - IV R 19/16, BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614, Rz 27 f.).
- 28** cc) Gleichheitsrechtliche Bedenken bestehen --anders als die Klägerin meint-- nicht.
- 29** (1) Es mag zwar zutreffen, dass für bilanzierende Steuerpflichtige im Vergleich zu solchen, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, ungünstigere Periodengewinne entstehen können, weil bei bilanzierenden Steuerpflichtigen eine bestandskräftig zu Unrecht in Anspruch genommene Rücklage über den formellen Bilanzenzusammenhang früher korrigiert werden kann als bei Letzteren.
- 30** (2) Allerdings ist eine frühere Gewinnrealisierung bei bilanzierenden Steuerpflichtigen --insoweit wie an zahlreichen anderen Stellen-- nicht verfassungswidrig; entscheidend ist allein der identische Totalgewinn (vgl. BFH-Urteile vom 27.05.2020 - XI R 9/19, BFHE 269, 138, BStBl II 2020, 802, Rz 38; vom 04.09.2024 - XI R 25/21, BFH/NV 2025, 417, Rz 71; ferner Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 12.05.2009 - 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, BStBl II 2009, 685, Rz 29 ff.).
- 31** 3. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 32** a) Der Senat vermag den Streitfall auf Grundlage der bisherigen tatsächlichen Feststellungen im angefochtenen Urteil nicht abschließend zu entscheiden. Das FG hat nicht festgestellt, ob die Klägerin die im Streit stehende

Rücklage im Jahr 2002 zu Unrecht gebildet hat, sondern diese Frage --aus seiner Sicht konsequenterweise-- offengelassen (FG-Urteil, S. 14). Dies wird es nun aufzuklären und zu beurteilen haben.

- 33** b) Das FG wird demnach im zweiten Rechtsgang insbesondere zu prüfen haben, ob die von der Klägerin im Jahr 2002 veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte im Sinne des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG gehört haben. Wäre dies der Fall, bliebe im Streitjahr für eine Berichtigung der --dann rechtmäßig gebildeten-- Rücklage kein Raum. Wäre dies nicht der Fall, wäre die Rücklage im Streitjahr gewinnerhöhend aufzulösen.
- 34** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

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