

Urteil vom 29. April 2020, XI R 39/18

Gewinnerhöhende Auflösung einer § 6b EStG-Rücklage bei Verschmelzung

ECLI:DE:BFH:2020:U.290420.XIR39.18.0

BFH XI. Senat

EStG § 6b Abs 1, EStG § 6b Abs 3 S 1, EStG § 6b Abs 3 S 3, EStG § 6b Abs 3 S 5, EStG § 6b Abs 7, UmwStG 2006 § 2 Abs 1, UmwStG 2006 § 4 Abs 2 S 1, UmwStG 2006 § 12 Abs 3, AO § 157 Abs 1 S 1, AO § 165 Abs 1 S 3, FGO § 94, EStG VZ 2011

vorgehend FG Münster, 16. September 2018, Az: 13 K 2082/15 K,G

Leitsätze

Wird eine GmbH unter Buchwertfortführung zu einem steuerlichen Übertragungstichtag, der dem Tag nachfolgt, zu dem auch das vierte reguläre Wirtschaftsjahr nach Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG endet, verschmolzen, ist die Auflösung der Rücklage (§ 6b Abs. 3 Satz 5 EStG) in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft vorzunehmen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 17.09.2018 - 13 K 2082/15 K,G aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1** Streitig ist, ob eine Rücklage nach § 6b des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) bei einer Rechtsvorgängerin einkommenserhöhend aufzulösen ist, wenn sich dem Tag des Ablaufs der (bei ihr ungenutzten) Reinvestitionsfrist der Stichtag einer rückwirkenden Verschmelzung auf eine Rechtsnachfolgerin, deren Tochtergesellschaft investiert, unmittelbar anschließt.
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, ist Gesamtrechtsnachfolgerin der B-GmbH, deren Unternehmensgegenstand im Handel mit und in der Verwaltung von Immobilien bestand. Die B-GmbH, im Jahre 2011 (Streitjahr) durch ertragsteuerrechtliche Organschaft als Organträgerin mit der Klägerin als Organgesellschaft verbunden, bilanzierte nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (01. Juli bis 30. Juni); ihre Anteile wurden im Streitjahr zu 100 % von der X KG gehalten, die (neben der B-GmbH) an der Klägerin beteiligt war (zu 5,5 %).
- 3** Die Klägerin war im Streitjahr alleinige Kommanditistin der ebenfalls nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (01. Juli bis 30. Juni) bilanzierenden Y KG. Diese erwarb mit notariellem Vertrag vom 25.06.2011 von der Klägerin ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude zum Preis von 1,4 Mio. € (Übergang von Nutzungen und Lasten mit dem 29.06.2011).
- 4** Die B-GmbH hatte in ihrem Jahresabschluss zum 30.06.2007 einen Gewinn aus dem Verkauf einer Immobilie (1.260.840,09 € [Grund und Boden: 126.937,27 €; Gebäude: 1.133.902,75 €]) gewinnmindernd in eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG eingestellt. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde dieser Posten in der Steuerbilanz der B-GmbH

zum 30.06.2007 auf einen Betrag von 1.240.840,09 € herabgesetzt. In den Steuerbilanzen für die nachfolgenden Jahre hat die B-GmbH die Rücklage mit diesem Betrag ausgewiesen; in den Handelsbilanzen behielt sie den ursprünglichen Ansatz bei.

- 5 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 27.02.2012 wurde die B-GmbH auf die Klägerin verschmolzen (Verschmelzungsstichtag [§ 5 Abs. 1 Nr. 6 des Umwandlungsgesetzes --UmwG--]: 01.07.2011). Der Verschmelzung war der Jahresabschluss der B-GmbH zum 30.06.2011 als Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers zugrunde zu legen. Nach § 1 Nr. 4 des Vertrages sollte die Verschmelzung handelsbilanziell und steuerrechtlich zu Buchwerten erfolgen; die in der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers angesetzten Werte waren beim übernehmenden Rechtsträger fortzuführen.
- 6 Die B-GmbH löste die Rücklage in ihrer Handelsbilanz zum 30.06.2011 in voller Höhe und in ihrer Steuerbilanz zu diesem Stichtag in Höhe von 407.559,09 € gewinnerhöhend auf. Eine gewinnerhöhende Auflösung des verbliebenen Betrages (833.281,00 €) nahm die B-GmbH in ihrer Steuerbilanz nicht vor. Sie war der Auffassung, dass dieser Teil der Rücklage infolge der Verschmelzung noch im Wirtschaftsjahr 2010/2011 auf die Klägerin übergegangen war; dort könne sie auf die Anschaffungskosten für einen Grunderwerb der Y KG (Klägerin als alleinige Kommanditistin der Y KG) übertragen werden.
- 7 Im Jahr 2012 reichte die Klägerin zum Streitjahr entsprechende Steuererklärungen für die B-GmbH beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ein. Das FA folgte zunächst den Erklärungen und erließ auf dieser Grundlage Bescheide zur Körperschaftsteuer 2011 und zum Gewerbesteuermessbetrag 2011.
- 8 Im Rahmen einer die B-GmbH betreffenden Außenprüfung für die Jahre 2009 bis 2011 vertraten die Prüfer die Auffassung, die in der Steuerbilanz zum 30.06.2011 noch vorhandene Rücklage (833.281,00 €) sei gemäß § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG gewinnerhöhend aufzulösen, da mit Ablauf des 30.06.2011 das vierte auf die Bildung der Rücklage folgende Wirtschaftsjahr der B-GmbH geendet und diese nicht über ein Reinvestitionsobjekt verfügt habe. Daher sei im Wirtschaftsjahr 2010/2011 eine Gewinnerhöhung von 833.281,00 € sowie außerbilanziell ein Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG in Höhe von $(4 \times 6 \% = 24 \% \text{ von } 833.281,00 \text{ €})$ 199.987,44 € in Ansatz zu bringen. Das FA erließ auf dieser Grundlage am 06.06.2014 bzw. am 20.06.2014 Änderungsbescheide zur Körperschaftsteuer 2011 und zum Gewerbesteuermessbetrag 2011.
- 9 Der nach erfolglosem Einspruch dagegen erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) Münster mit Urteil vom 17.09.2018 - 13 K 2082/15 K,G (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 370) statt.
- 10 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Im Termin zur mündlichen Verhandlung hat der Vertreter des FA die angefochtenen Bescheide mit einer Nebenbestimmung i.S. des § 165 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) versehen, soweit eine Einkommenserhöhung und Gewerbebeertragserhöhung auf den Gewinnzuschlag des § 6b Abs. 7 EStG für den Zeitraum ab 2010 zurückzuführen ist.
- 11 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

- 13 I. Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das angefochtene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Denn das FA hat die diesem Urteil zugrunde liegenden Bescheide nach einer Erörterung der möglicherweise bestehenden verfassungsrechtlichen Bedenken wegen der Höhe des Zinssatzes (Vorlagebeschluss des FG Köln vom 12.10.2017 - 10 K 977/17, EFG 2018, 287 - zu § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG) mit Wirkung auf die Höhe des Gewinnzuschlags und auf Anregung des Senats in der mündlichen Verhandlung rechtswirksam mit einer Nebenbestimmung versehen. Dies konnte durch Erklärung zu Protokoll des Gerichts erfolgen, da --wie auch bei schlichter Ablehnung eines Änderungsantrags (s. insoweit Bundesfinanzhof --BFH--, Urteile vom 24.05.1991 - III R 105/89, BFHE 165, 345, BStBl II 1992, 123; vom 25.11.1997 - VIII R 4/94, BFHE 184, 255, BStBl II 1998, 461; BFH-Beschluss vom 09.12.2014 - I B 48/14, BFH/NV 2015, 472)-- der mit dem Schriftformerfordernis (§ 157 Abs. 1 Satz 1 AO; § 184 Abs. 1 Satz 3 AO) verbundene Zweck, den Adressaten zuverlässig über den Bescheidinhalt zu unterrichten, durch eine klare Umschreibung des Umfangs der Vorläufigkeit

(s.a. § 165 Abs. 1 Satz 3 AO) erfüllt wird (s. zur Wahrung des Schriftformerfordernisses durch das gerichtliche Protokoll des § 94 FGO auch z.B. FG Baden-Württemberg vom 15.10.2015 - 3 K 2913/13, EFG 2016, 1061).

- 14** Auf dieser Grundlage und mit Blick auf § 68 Satz 1 (i.V.m. § 121 Satz 1) FGO kann das angefochtene Urteil keinen Bestand mehr haben; allerdings ist der Senat an einer Sachentscheidung nicht i.S. des § 127 FGO gehindert, da sich zum Streitpunkt keine Änderungen ergeben haben und auch keine Verfahrensmängel im finanzgerichtlichen Verfahren festzustellen sind. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden unverändert die Grundlage für die Entscheidung des erkennenden Senats (zu dieser Verfahrenskonstellation z.B. Senatsurteil vom 21.10.2015 - XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550).
- 15** II. Die Sache ist spruchreif. Die Klage, die sich nach § 68 FGO nunmehr gegen die Änderungsbescheide vom 29.04.2020 richtet, ist unbegründet und daher abzuweisen. Das FG hat rechtsfehlerhaft dahin erkannt, dass der nach der Teilauflösung in der Steuerbilanz der B-GmbH verbliebene Rest der Rücklage auf die Klägerin im Zuge der Verschmelzung übergehen konnte; vielmehr war (auch) dieser Restbetrag mit Ablauf der Reinvestitionsfrist zum 30.06.2011 gemäß § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG aufzulösen und --ebenfalls einkommens- und gewerbeertragswirksam-- ein Zuschlag (§ 6b Abs. 7 EStG) anzusetzen. Die angefochtenen Bescheide sind daher rechtmäßig.
- 16** 1. Im Zuge der (rückwirkenden) Verschmelzung der B-GmbH auf die Klägerin konnte die vormals bei der B-GmbH gebildete Rücklage mit dem verbliebenen Teilbetrag nicht auf die Klägerin übergehen, da zu diesem Zeitpunkt die gesetzlichen Voraussetzungen für eine (zwingende) Auflösung der Rücklage erfüllt waren. Diese Auflösung ist (ebenso wie der Ansatz eines Zuschlags) bei der Steuerfestsetzung für das Streitjahr (gegenüber der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der B-GmbH) einkommens- (§ 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) und gewerbeertrags erhöhend (§ 7 des Gewerbesteuergesetzes) zu berücksichtigen.
- 17** a) Nach § 6b Abs. 1 EStG können Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden u.a. von den Anschaffungskosten des Grund und Bodens, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr entstanden sind, abgezogen werden. Soweit ein Abzug 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 Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt werden, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung gekürzt werden. In Höhe des Kürzungsbetrags ist die Rücklage aufzulösen. Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs noch vorhanden, 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.
- 18** 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 (z.B. BFH-Urteile vom 17.09.1987 - IV R 8/86, BFHE 151, 139, BStBl II 1988, 55; vom 22.06.2010 - I R 77/09, BFH/NV 2011, 10; vom 19.12.2012 - IV R 41/09, BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313; vom 06.12.2017 - VI R 68/15, BFHE 260, 264, BStBl II 2019, 128; s.a. BFH-Beschluss vom 10.07.2017 - X B 38/17, BFH/NV 2017, 1607). Bei der bilanziellen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG werden die vorgenannten Wahlrechte (Bilanzierungswahlrechte) durch entsprechenden Ansatz oder die Auflösung einer Rücklage in der Steuerbilanz des Betriebs, in dem vormals der Veräußerungsgewinn --der durch die Bildung der Rücklage neutralisiert werden soll-- angefallen ist, ausgeübt.
- 19** aa) Auf dieser Grundlage konnte das FG im angefochtenen Urteil (ohne es zu erörtern) rechtsfehlerfrei davon ausgehen, dass die eigenständige Teilauflösung der Rücklage in der Steuerbilanz zum 30.06.2011 bei der B-GmbH --da man sie als Ausdruck einer wahlrechtsgetragenen Willensausübung ansehen kann-- jedenfalls nicht zwingend eine Gesamtauflösung der Rücklage zu diesem Stichtag zur Folge haben musste (s.a. die Konstellation, die dem BFH-Urteil vom 26.10.1989 - IV R 83/88, BFHE 159, 133, BStBl II 1990, 290 zugrunde liegt; im Ergebnis ebenso die Gewinnzuschlagsberechnung in R 6b.2 Abs. 5 Satz 2 des Einkommensteuer-Handbuchs 2011 ["soweit"]).
- 20** bb) Ebenfalls rechtsfehlerfrei hat das FG dahin erkannt, dass die Rücklage in der Steuerbilanz der B-GmbH in Höhe des zum 30.06.2011 noch ausgewiesenen Teilbetrages (833.281,00 €) nicht schon deshalb aufzulösen war, weil die Rücklage in der Handelsbilanz der B-GmbH zum 30.06.2011 vollständig aufgelöst wurde. Denn der Ansatz einer

entsprechenden Rücklage in der Handelsbilanz hat (jedenfalls für nach dem 31.12.2009 beginnende Wirtschaftsjahre) keine bindende Wirkung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG; s. z.B. Blümich/Schießl, § 6b EStG Rz 218, 278; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239 Rz 14).

- 21** c) Die Einkommen der B-GmbH als der übertragenden und der Klägerin als der übernehmenden Gesellschaft sind gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr maßgebenden Fassung (UmwStG 2006) so zu ermitteln, als ob das Vermögen der B-GmbH mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (steuerlicher Übertragungstichtag), auf die Klägerin übergegangen wäre. Dies gilt auch für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006).
- 22** aa) Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerlichen Übertragungstichtags ist der handelsrechtliche Umwandlungsstichtag. Dies ist der Zeitpunkt, von dem an die Geschäfte der B-GmbH als für Rechnung der Klägerin vorgenommen gelten (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG), nach dem hier maßgebenden Verschmelzungsvertrag der 01.07.2011. Die B-GmbH hat daher auf den Schluss des Tages, der dem Umwandlungsstichtag vorangeht (hier: 30.06.2011), eine handelsrechtliche Schlussbilanz aufzustellen (§ 17 Abs. 2 UmwG; s.a. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314 Rz 02.02), wobei dieser Tag im Streitfall mit dem Zeitpunkt übereinstimmt, zu dem auch das vierte reguläre Wirtschaftsjahr der B-GmbH nach Bildung der § 6b-Rücklage endete. Der Ablauf dieses Tages (30.06.2011) ist der steuerliche Übertragungstichtag (§ 2 Abs. 1 UmwStG 2006). Aus ertragsteuerrechtlicher Sicht wird das Einkommen der B-GmbH und der Klägerin so ermittelt, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags erfolgt wäre. Somit endet die Steuerpflicht der B-GmbH mit Ablauf des 30.06.2011.
- 23** Die übertragende Gesellschaft hat zum Übertragungstichtag eine Gewinnermittlungsbilanz aufzustellen, die der Übertragungsbilanz gedanklich vorgeschaltet ist und das Ergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit der übertragenden Gesellschaft bis zum steuerlichen Übertragungstichtag ausweist (z.B. Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 2 UmwStG Rz 18a). Aufgrund der Buchwertfortführung entsprach die Gewinnermittlungsbilanz der B-GmbH zum 30.06.2011 ihrer steuerlichen Schluss- bzw. Übertragungsbilanz (vgl. allgemein BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314 Rz 03.01).
- 24** Zugleich waren die Wirtschaftsgüter der B-GmbH auch in der Bilanz der Klägerin auf den 30.06.2011 auszuweisen. Wenn (wie im Streitfall) der steuerliche Übertragungstichtag mit dem regulären Bilanzstichtag der Übernehmerin zusammenfällt, sind die Wirtschaftsgüter und sonstigen Bilanzpositionen des übertragenden Rechtsträgers somit doppelt, nämlich sowohl in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft als auch in der steuerlichen Jahresbilanz der Übernehmerin aufzuführen (vgl. z.B. van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 2 Rz 45).
- 25** bb) Da der übernehmende Rechtsträger mit Wirkung ab dem steuerlichen Übertragungstichtag (hier: 01.07.2011) in die steuerliche Rechtsstellung der Überträgerin eintritt (§ 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006; s.a. BFH-Urteil vom 22.11.2018 - VI R 50/16, BFHE 263, 44, BStBl II 2019, 313; Bohnhardt in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl., § 4 Rz 180), bedeutet dies hinsichtlich der hier relevanten Rücklage des § 6b Abs. 3 EStG, dass diese von der Klägerin in der Weise fortzuführen ist, wie sie von der übertragenden Körperschaft hätte fortgeführt werden können bzw. müssen (s. allgemein van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 4 Rz 82). Wenn aber --wie im Streitfall-- die B-GmbH (die Verschmelzung hinweggedacht) die Rücklage am 01.07.2011 nicht mehr hätte "nutzen" können, weil die Reinvestitionsfrist am 30.06.2011 abgelaufen war und die Rücklage zwingend schon bei der Erstellung der Schlussbilanz der B-GmbH hätte gewinnerhöhend aufgelöst werden müssen, kann sie auch von der Klägerin nicht "genutzt" werden.
- 26** (1) Allerdings hat das FG angenommen, dass die Rücklage zum Ende der Reinvestitionsfrist "bei der B-GmbH nicht mehr vorhanden war". Es fehle eine gesetzliche Grundlage für die Auffassung, dass das letzte reguläre Wirtschaftsjahr der B-GmbH eine logische Sekunde vor Ablauf des 30.06.2011 geendet habe und der Vermögensübergang auf die Klägerin erst im Anschluss daran in der letzten Sekunde des 30.06.2011 erfolgt sei. Dies betreffe gerade die Fälle, in denen (wegen der Identität der Zeitpunkte) die Steuerbilanz zur Umwandlungsbilanz erklärt werden könne (es werden nicht zwei Bilanzen erstellt – s. dazu etwa das BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314 Rz 03.01); im Übrigen bestehe keine chronologische Reihenfolge, auch wenn in der Literatur angenommen werde, dass die Gewinnermittlungsbilanz der Umwandlungsbilanz "gedanklich" vorgeschaltet sei. Nicht zuletzt würde es der Wertung von § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG widersprechen, den Reinvestitionszeitraum von 48 Monaten wegen der Verschmelzung zu verkürzen; vielmehr finde in entsprechender Anwendung der zu § 6 Abs. 3 EStG ergangenen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 23.04.2009 - IV R 9/06, BFHE 225, 15, BStBl II 2010, 664, Rz 59 f.) eine "Verklammerung" des auf die Rechtsvorgängerin entfallenden

Reinvestitionszeitraums (48 Monate abzüglich einer logischen Sekunde) und des auf die Rechtsnachfolgerin entfallenden Reinvestitionszeitraums (eine logische Sekunde) zu einem Gesamtzeitraum von 48 Monaten statt - die Beteiligten wären daher auch in diesem Falle so zu stellen, als ob die Reinvestitionsfrist erst mit Ablauf der letzten Sekunde des 30.06.2011 geendet hätte. Dies sei auch damit begründet, dass sowohl ein Übertragungsgewinn bzw. -verlust (§ 11 UmwStG 2006) als auch ein Übernahmegewinn bzw. -verlust sowie ein etwaiger Übernahmefolgegewinn (§ 12 UmwStG 2006) noch in dem (hier:) am 30.06.2011 endenden Wirtschaftsjahr bei dem jeweiligen Beteiligten der Umstrukturierung zu erfassen gewesen wäre.

- 27** (2) Dieser Ansicht, die auch in der Literatur geteilt wird (z.B. Jachmann-Michel in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 6b Rz 31; von Glasenapp, Betriebs-Berater --BB-- 2019, 562; Prinz/Ludwig, Finanz-Rundschau 2019, 493, 498; Blümich/Schießl, § 6b EStG Rz 293; Weiss, GmbH-Rundschau 2019, 438; derselbe, BB 2019, 1131, 1134 f.; derselbe, Die Unternehmensbesteuerung 2019, 337; Werning, EFG 2019, 373) ist nicht zu folgen. Sie steht dem Wortlaut und dem Regelungszweck des § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG entgegen (so im Ergebnis auch FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 05.03.2019 - 6 K 6071/18, EFG 2019, 739 [Revision XI R 43/19, früher I R 20/19]; Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner, EStG, 5. Aufl., § 6b Rz 179; Martini in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 4 UmwStG Rz 177; Müller/Dorn in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 6b Rz 113; Paetsch in BeckOK EStG, § 6b Rz 237; Schnitter in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 4 UmwStG Rz 93; wohl auch Tiede, EFG 2019, 742).
- 28** Es liegt in der Konsequenz der Rechtsauffassung des FG, zwar eine "chronologische Reihenfolge" des Ablaufs für denselben Zeitpunkt abzulehnen, zugleich aber einen solchen zu postulieren (verschmelzungsbedingte Übertragung der Rücklage vor dem Abschlusszeitpunkt); auch diese Annahme kann nicht erklären, warum für alle (übrigen) Wirtschaftsgüter gilt, dass tatsächlich ein Ausweis sowohl bei der Übertragenden als auch bei der Übernehmerin erfolgt (s. FG Berlin-Brandenburg, Urteil in EFG 2019, 739). Der Grundsatz des sog. Doppelausweises des Betriebsvermögens ist vielmehr dahin zu verstehen, dass er nur solche Wirtschaftsgüter betreffen kann, die auch beim Übernehmer nach den steuerrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen angesetzt werden können. Insoweit gibt § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG aber vor, dass dann, wenn "eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden (ist), ... sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen" ist. Und dies muss, wie das FG Berlin-Brandenburg zu Recht betont (a.a.O.), im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten bei der Erstellung der Steuerbilanz umgesetzt werden mit der Folge, dass die Rücklage mit dem Schluss des vierten Wirtschaftsjahres aufgelöst sein muss und daher nicht mehr passiviert werden und nicht übergehen kann. Darüber hinaus konnte auch die Übernehmerin eine Gewinnübertragung nicht mehr vor dem Ablauf der Reinvestitionsfrist vornehmen.
- 29** Es kommt entgegen der im angefochtenen Urteil geäußerten Ansicht auch nicht zu einer Verkürzung des von § 6b EStG eingeräumten Reinvestitionszeitraums um eine logische Sekunde; denn die Übertragungsbilanz der B-GmbH war auf die letzte Sekunde des 30.06.2011 aufzustellen, nicht auf einen davor liegenden (fiktiven) Zeitpunkt. Nichts anderes würde auch ohne Verschmelzung gelten, wenn die Rücklage wegen des Ablaufs der Reinvestitionsfrist aufgelöst würde. Insoweit kommt auch der vom FG im angefochtenen Urteil angeführte sog. Verklammerungsgedanke nicht zur Anwendung. Denn durch die Verklammerung von Rumpf-Wirtschaftsjahren beim Übertragenden und beim Übernehmer soll in der Situation der unentgeltlichen Betriebsübertragung sichergestellt werden, dass die Reinvestitionsfrist einen Zeitraum von 48 Monaten umfassen kann, was zugleich gewährleistet, dass der Rechtsnachfolger bezüglich der Rücklage gemäß § 6b EStG tatsächlich in die Rechtsposition des Betriebsübergebers eintritt (s. BFH-Urteil in BFHE 225, 15, BStBl II 2010, 664, Rz 59 der Gründe; s.a. BFH-Urteil in BFHE 263, 44, BStBl II 2019, 313). Eine Verkürzung der Frist infolge umstrukturierungsbedingter Rumpf-Wirtschaftsjahre besteht im Streitfall bereits nicht (s. auf dieser Grundlage wohl auch gegen eine Anwendung des sog. Verklammerungsgedankens auf Umwandlungen van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 4 Rz 83). Darüber hinaus ist die Rechtsposition der übertragenden B-GmbH dadurch gekennzeichnet, dass eine Fortführung der Rücklage nach den gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen mit Ablauf des Übertragungstichtags ausgeschlossen ist.
- 30** 2. Rechtsfehler des FA bei der Berechnung des Auflösungs- und des Zuschlagsbetrages sind weder vorgetragen noch ersichtlich. Zur Zinshöhe --soweit bei der Berechnung auch die Jahre bis 2009 angesprochen sind-- schließt sich der erkennende Senat den Ausführungen des X. Senats des BFH zu § 6b Abs. 7 EStG in seinem Urteil vom 09.07.2019 - X R 7/17 (BFHE 265, 346) an (zum Ansatz des Gewinnzuschlags für das Jahr 2009 in der durch den Gesetzeswortlaut bestimmten [Zins-]Höhe --ohne weitergehende Erörterung-- auch BFH-Urteil in BFHE 263, 44, BStBl II 2019, 313). Für den Zeitraum bis einschließlich Juni 2011 ist ungeachtet des das Jahr 2010 betreffenden und einen Abzinsungssatz von 6 % billigenden BFH-Urteils vom 22.05.2019 - X R 19/17 (BFHE 265, 95, BStBl II 2019, 795 - zu § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG; s. dazu auch Nöcker, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2020, 339 [zu 5.]) nicht gänzlich unzweifelhaft, dass sich aus den BFH-Beschlüssen vom 25.04.2018 - IX B 21/18 (BFHE 260, 431, BStBl II 2018, 415)

und vom 03.09.2018 - VIII B 15/18 (BFH/NV 2018, 1279) bzw. vom 11.02.2020 - VIII B 131/19 (BFH/NV 2020, 507) --jeweils in Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 09.11.2017 - III R 10/16 (BFHE 260, 9, BStBl II 2018, 255) und dabei sämtlich zur Festsetzung von Zinsen nach Maßgabe des § 238 AO-- und aus dem beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) anhängigen Verfahren (BVerfG 2 BvL 22/17 – auf Vorlagebeschluss des FG Köln in EFG 2018, 287 zu § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG und zum Veranlagungszeitraum 2015) keine abweichenden Schlussfolgerungen ergeben, die eine Rechtswidrigkeit der entsprechenden den Gewinnzuschlag prägenden (anteiligen) Zinshöhe begründen könnten (s. --jedenfalls für Zeiträume ab 2012-- Adrian, Steuern und Bilanzen 2020, 139, 142). Der Senat sieht insoweit von einer Prüfung ab, da einem etwaigen --darauf gerichteten-- Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin (s. insoweit allgemein z.B. BFH-Urteile vom 30.09.2010 - III R 39/08, BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11; vom 23.01.2013 - X R 32/08, BFHE 240, 202, BStBl II 2013, 423) in ausreichendem Maße durch die Vorläufigkeitserklärung der Festsetzung/Feststellung, soweit die Zinshöhe (ab 2010 bis Juni 2011) einkommens- bzw. gewerbeertragswirksam ist, Rechnung getragen wurde.

31 III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de