Zuständigkeit für die Auflösung einer Rücklage nach § 6b EStG

Gericht/Az:	BFH, Urteil vom 12.7.2023 X R 14/21
Fundstelle:	juris
Gesetz:	§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO, § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG
Streitfrage:	Ist im Feststellungsverfahren einer Mitunternehmerschaft der Gewinn aus der Zwangsauflösung einer Rücklage nach § 6b EStG für einen bereits ausgeschiedenen Gesellschafter noch zu berücksichtigen?

Übertragung stille Reserven aus der Veräußerung

Nach § 6b Abs. 1 EStG kann der Gewinn aus der Veräußerung von Grund und Boden sowie Gebäuden im Wirtschaftsjahr der Veräußerung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter erfolgsneutral abgezogen werden. Statt eines solchen Abzugs kann auch eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage gebildet und in den folgenden vier Wirtschaftsjahren auf begünstigte Wirtschaftsgüter übertragen werden[1].

Auflösung ohne Investition

Ohne erfolgte Investition ist die Rücklage spätestens am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen[2]. Für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, erfolgt ein Gewinnzuschlag von 6 % des Rücklagenbetrages[3].

Bildung Rücklage bei Veräußerung MU-Anteil

Die Rücklage kann - wie im Besprechungsurteil - auch für den Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gebildet werden, soweit dieser auf Grundstücke entfällt. Über die Bildung der Rücklage ist im Gewinnfeststellungsverfahren der Personengesellschaft zu entscheiden, aus der der Gesellschafter ausgeschieden ist[4]. Die Darstellung der Rücklage für den veräußernden Gesellschafter erfolgt über eine Sonderbilanz.

Übertragung ist gesellschafterbezogen und rechtsträgerübergreifend

Die Übertragung stiller Reserven erfolgt gesellschafterbezogen. So kann ein dem Gesellschafter zuzurechnender Veräußerungsgewinn nicht nur im veräußernden Betrieb, sondern auch auf Wirtschaftsgüter eines Einzel-Betriebsvermögens, seines Sonder-Betriebsvermögens oder bis zur Höhe seines ideellen Anteils von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens einer anderen Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, abgezogen werden[5].

---

1 § 6b Abs. 3 Sätze 1 bis 4 EStG.
2 § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG.
3 § 6b Abs. 7 EStG.
4 § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO.
5 BFH, Urteil v. 16.12.2021 IV R 7/19, BStBl II 2023 S. 378; R 6b.2 Abs. 6 EStR.

Über die Schwierigkeiten, in welchem Besteuerungsverfahren über eine rechtsträgerübergreifende Übertragung der stillen Reserven zu entscheiden ist, haben wir in der Vergangenheit bereits hingewiesen[6].

Verfahrensrechtliche Vorgehensweise

Für den Fall der gesamten Veräußerung des Mitunternehmeranteils hat der BFH nunmehr entschieden, dass eine (Zwangs-) Auflösung der Rücklage nicht mehr im Gewinnfeststellungsverfahren der Mitunternehmerschaft erfolgt. Die Gewinnerhöhung aus der Auflösung ist ausschließlich im Besteuerungsverfahren des ausgeschiedenen Gesellschafters zu berücksichtigen.

Keine gesonderte Feststellung erforderlich

Für den entschiedenen Fall war dies von Nachteil, denn die (gewinnerhöhende) Auflösung der Rücklage war Jahre später in der einheitlichen und gesonderten Feststellung für die Mitunternehmerschaft zunächst vergessen worden. Das Wohnsitz-Finanzamt des (ausgeschiedenen) Gesellschafters setzte daraufhin den Gewinn und den Gewinnzuschlag aus der Auflösung im Einkommensteuerbescheid an. Diese verfahrensrechtliche Vorgehensweise sieht der BFH als einzig zulässige an.

Praxishinweise
1. Über die Auflösung einer Rücklage wird grundsätzlich im Besteuerungsverfahren desjenigen Betriebs entschieden, in dem der Gewinn aus der Veräußerung angefallen ist. Etwas anderes gilt nur für bereits ausgeschiedene Gesellschafter, die nicht mehr Beteiligte eines Gewinnfeststellungsverfahrens sein können.
2. Es bleibt aber dabei, dass bis zum tatsächlichen Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Reinvestitionsguts oder bis zur Zwangsauflösung wegen Ablaufs der Reinvestitionsfrist die Rücklage nicht in einen anderen Betrieb übertragen werden kann[7]. Somit kann auf die Aufstellung der Sonderbilanz nicht verzichtet werden, wenngleich die Auflösung später nicht mehr auf Ebene der Mitunternehmerschaft erfolgt.
3. Die spätere Auflösung der Rücklage ohne Investition führt zu nachträglichen gewerblichen Einkünften i. S. von § 24 Nr. 2 EStG. Diese unterliegen aber nicht mehr der Gewerbesteuer[8].
4. Das Urteil steht im Einklang mit der Literatur[9] und der Rechtsprechung zur Behandlung von nachträglichen Einkünften[10].

6 Vgl. BerP 8/2021, S. 481 und BerP 7/2022 S. 391.
7 BFH, Urteil v. 22.11.2018 VI R 50/16, BStBl II 2019 S. 313, Rz. 21, 24 ff.
8 Selder, in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., § 7 Rz. 94.
9 Loschelder, in Schmidt, EStG, 42. Aufl., § 6b Rz. 58.
10 BFH, Urteil v. 14.5.2002 VIII R 8/01, BStBl II 2002 S. 532.

Impressum **www.neufang-akademie.de**

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie), der Veröffentlichung im Internet sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.
Neufang Akademie, Leibnizstr. 5, 75365 Calw, Tel. 07051/931160, Telefax 07051/9311699, E Mail info@neufang-akademie.de, www.neufang-akademie.de