
Datum: 17.10.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 3218/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:1017.7K3218.09.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Steuerbescheid für das Jahr 2003 vom Beklagten zur Berücksichtigung eines Gewinns aus der Auflösung einer nach §§ 6c; 6b EStG gebildeten Rücklage geändert werden durfte.

2

Die Klägerin ist Gesamtrechtsnachfolgerin der am 4. August 2004 verstorbenen Frau A. Frau A war Eigentümerin diverser Grundstücke, die sich im Betriebsvermögen ihres landwirtschaftlichen Betriebs befanden. Mit notariellem Vertrag vom 17. September 1999 veräußerte Frau A einige dieser Grundstücke und erzielte dabei einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.056.564 DM (540.212 Euro). Der Gewinn wurde im Rahmen einer bei ihr für die Jahre 1997 bis 1999 durchgeführten Betriebsprüfung antragsgemäß im Wirtschaftsjahr 1999/2000 zum 30. Juni 2000 in eine Rücklage nach §§ 6c; 6b EStG eingestellt. Für nähere Einzelheiten wird auf den in den Steuerakten befindlichen Betriebsprüfungsbericht vom 21. Juli 2003 (dort Tz 2.4) Bezug genommen.

3

Frau A war darüber hinaus als einzige Kommanditistin an der A Immobilienverwaltung GmbH & Co. KG (im Folgenden: GmbH & Co. KG) und zugleich als alleinige Gesellschafterin an der Komplementär-GmbH (A-Beteiligungs-GmbH) beteiligt. Die GmbH & Co. KG erwarb mit Vertrag vom 27. Mai 2004 zwei Arztpraxen in B. Die Anschaffungskosten hierfür beliefen sich auf 425.627 Euro.

4

Frau A wurde für das Streitjahr 2003 zunächst mit Steuerbescheid vom 27. September 2004 entsprechend der beim Beklagten am 9. September 2004 eingereichten Steuererklärung

5

unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zur Einkommensteuer veranlagt. Sie erzielte unter anderem Einkünfte aus der Verpachtung eines landwirtschaftlichen Hofes. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde mit Bescheid vom 16. November 2007 aufgehoben. Die Steuerbescheide wurden der Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin bzw. dem damaligen Steuerberater bekannt gegeben.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 2002 bis 2004 beantragte die Klägerin, von der im Wirtschaftsjahr 1999/2000 nach §§ 6c; 6b EStG gebildeten Rücklage einen Betrag in Höhe von 114.585 Euro gewinnerhöhend aufzulösen und den verbleibenden Restbetrag von 425.627 Euro auf das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG zu übertragen und dort mit den Anschaffungskosten für die beiden im Jahr 2004 erworbenen Arztpraxen zu verrechnen.

6

Der Betriebsprüfer lehnte die Übertragung der Rücklage auf die GmbH & Co KG mit der Begründung ab, dass die Übertragung einer Rücklage aus einem Einzelunternehmen in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft nach §§ 6c; 6b Abs. 10 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes (StEntlG) 1999/2000/2002 nicht mehr zulässig sei. Er führte im Rahmen der Einzelfeststellungen auf Seite 4 seines Berichts aus, dass die „nach § 6b Abs. 3 EStG gebildete Rücklage am Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres in Höhe von 540.212,97 Euro in 2004 aufzulösen“ sei. Dementsprechend belaufe sich der für 2003/2004 anzusetzende Gewinn nunmehr auf insgesamt 540.647,97 Euro. Hinsichtlich der zur Umsetzung der Feststellungen vorzunehmenden Änderungen der Steuerbescheide wies er für das Jahr 2003 auf § 164 Abs. 3 AO und für das Jahr 2004 auf § 164 Abs. 2 und 3 AO hin. Auf dem Laufzettel über den Prüfungsstatus vermerkte er mit Datum vom 13. August 2007 die Mehrsteuern für das Jahr 2004 mit 236.760 Euro (Einkommensteuer); die entsprechenden Felder für das Jahr 2003 ließ er leer. Die Mehrsteuern von 236.760 Euro ergaben sich ausweislich einer Prüfberechnung vom 9. August 2007 bei Zugrundelegung des vollständigen Auflösungsgewinns im Jahr 2004. Für nähere Einzelheiten wird auf den in den Betriebsprüfungsakten des Beklagten befindlichen Prüfungsbericht vom 14. August 2007 nebst „Laufzettel Prüfungsstatus“ und die Prüfberechnung vom 9. August 2007 Bezug genommen.

7

Zur Berücksichtigung der Prüfungsfeststellungen wurde die Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2004 mit einem an die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin gerichteten und nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Steuerbescheid vom 16. November 2007 geändert. Dabei wurden der Gewinn aus Land und Forstwirtschaft mit insgesamt 540.647 Euro angesetzt und der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben. Der Betrag von 540.647 Euro setzte sich aus einem geschätzten laufenden Gewinn aus der Verpachtung des Hofes von 435 Euro und einem Gewinn aus der Auflösung der Rücklage von 540.212 Euro (425.627 Euro zuzüglich 114.585 Euro) zusammen. Dieser Bescheid wurde am 19. November 2007 zur Berücksichtigung von gewerblichen Einkünften aus der Beteiligung an der GmbH & Co. KG in Höhe von 2.064 Euro nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert.

8

Gegen den Bescheid für 2004 vom 19. November 2007 legte die von ihrem damaligen Steuerberater vertretene Klägerin Einspruch ein und beantragte zusätzlich die Aussetzung der Vollziehung. Sie begehrte eine Ermäßigung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft um 425.627,51 Euro. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, dass § 6b EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 verfassungswidrig sei. Darüber hinaus komme es ohnehin nicht auf die Rechtslage im Zeitpunkt der Veräußerung der Grundstücke und der Bildung der Rücklage im Jahr 1999 an. Maßgeblich sei vielmehr die

9

Rechtslage im Zeitpunkt der Reinvestitionsentscheidung. Angesichts dessen und aufgrund der im Jahr 2004 durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG) geänderten Rechtslage stünde einer Übertragung der Rücklage auf die GmbH & Co KG nichts im Wege. Der Beklagte setzte den Steuerbescheid mit Verfügung vom 6. Dezember 2007 vollumfänglich von der Vollziehung aus.

Im Rahmen des Einspruchsverfahrens wies der Beklagte den damaligen Steuerberater der Klägerin mit Schreiben vom 12. Dezember 2008 auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung hin, da bisher keine Verzinsung des aufgelösten Rücklagenbetrages nach §§ 6c in Verbindung mit 6b Abs. 7 EStG berücksichtigt worden sei. Der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft sei vor diesem Hintergrund um 129.650,88 Euro (540.212 Euro * 24 % für vier volle Jahre) zu erhöhen. Die Klägerin erwiderte am 9. Januar 2009, dass sich dem Schreiben des Beklagten vom 12. Dezember 2008 „keine im Ansatz substantiierte Stellungnahme“ zu ihrem Einspruch entnehmen lasse. 10

Daraufhin wies der Beklagte den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 6. Februar 2009 zurück und erhöhte den bisherigen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft um den Gewinnzuschlag aus der Verzinsung des Rücklagenbetrags in Höhe von 129.650,88 Euro auf nunmehr (gerundet) 670.297 Euro. Gleichzeitig beendete er die Aussetzung der Vollziehung. 11

Hiergegen erhob die Klägerin am 5. März 2009 beim erkennenden Senat unter dem Az.: 7 K 783/09 Klage und verfolgte ihr ursprüngliches Begehren weiter. Daneben beantragte sie unter dem Az. 7 K 910/09 die gerichtliche Aussetzung der Vollziehung des Steuerbescheids für 2004, nachdem der Beklagte einen entsprechenden Antrag zuvor abgelehnt hatte. Zur Begründung nahm sie in der Klageschrift zunächst auf den Einspruch vom 30. Juli 2008 und die dortigen Ausführungen Bezug. 12

Ergänzend trug sie im Wesentlichen vor, dass die vollständige gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage im Streitjahr – auch wenn sie scheinbar dem Wortlaut des Gesetzes entspreche – zu Unrecht erfolgt sei. Mit dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG) sei der Gesetzgeber für Veräußerungen nach dem 31. Dezember 2001 durch § 52 Abs. 18a EStG von der rechtsträgerbezogenen wieder zu der bis zum 31. Dezember 1998 geltenden personenbezogenen Betrachtungsweise zurückgekehrt. Damit sei eine Übertragung von Rücklagen auf einen anderen Rechtsträger grundsätzlich wieder möglich gewesen. Der mehrfache Wechsel der Übertragungsmöglichkeiten innerhalb kurzer Zeit sei mit dem Rechtsstaatsprinzip nicht vereinbar. Der Gesetzgeber habe seinen Gestaltungsspielraum überschritten, da es an angemessenen Übergangsregelungen fehle. Selbst wenn diese Regelung mit dem Rechtsstaatsprinzip vereinbar sein sollten, liege eine Verletzung des aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Gleichbehandlungsgebots vor. Denn die Übertragung von Rücklagen aus Veräußerungsvorgängen in den Jahren 1999 bis 2001 werde ohne sachlichen Grund anders behandelt, als die Übertragung von Rücklagen aus den Veräußerungen in vorangegangenen oder nachfolgenden Zeiträumen. Es existiere kein sachlich rechtfertigender Grund im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG dafür, dass eine – wie etwa im vorliegenden Fall – im Jahr 2004 erfolgte Übertragung der Rücklage je nach dem Zeitpunkt ihrer Bildung unterschiedlichen Maßstäben unterliege. Die §§ 6b; 52 Abs. 18 und 18a EStG seien vielmehr verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass die gesellschaftsbezogener Betrachtungsweise auch für solche Rücklagen gelte, die aus Veräußerungen zwischen 1999 und 2001 resultierten. 13

Im Rahmen der neben der Klage beantragten Aussetzung der Vollziehung für das Jahr 2004 führte die Klägerin mit Schriftsatz vom 23. Juni 2009 unter anderem Folgendes aus: „... auch der Höhe nach ist der angefochtene Bescheid offenkundig rechtsfehlerhaft [...] Der nach der 14

Auffassung des Antragsgegners nicht in einen Gewerbebetrieb reinvestierte Veräußerungsgewinn der Antragstellerin entstammt deren land- und forstwirtschaftlichem Betrieb. Daher war die Rücklage [...] zum Ablauf des Wirtschaftsjahres 1. Juli 2003 bis 30. Juni 2004 (§ 4a Abs. 1 Nr. 1 EStG) aufzulösen. Der Gewinn dieses Wirtschaftsjahres war auf die jeweils am Kalenderjahr orientierten steuerlichen Veranlagungszeiträume je hälftig aufzuteilen (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG), das sind hier die Veranlagungszeiträume und Kalenderjahre 2003 und 2004. Der angefochtene Bescheid ordnet den Auflösungsgewinn allein dem Veranlagungszeitraum 2004 zu, ohne eine rechtliche Veranlassung für diese atypische Veranlagung kenntlich zu machen...“. Für weitere Einzelheiten wird auf den in der Gerichtsakte zu Az.: 7 V 910/09 und 7 K 783/09 befindlichen Schriftsatz vom 23. Juni 2009 Bezug genommen.

Vor diesem Hintergrund änderte der Beklagte die Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2004 mit Bescheid vom 5. August 2009 dahingehend, dass er den Gewinn aus der Auflösung der Rücklage nebst Verzinsung nur noch hälftig mit 334.931 Euro berücksichtigte. Dieser Bescheid wurde nach § 68 FGO Gegenstand des unter dem Az.: 7 K 783/09 geführten Klageverfahrens. 15

Daneben änderte er die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr 2003 ebenfalls mit Bescheid vom 5. August 2009 unter Hinweis auf § 174 AO und setzte den Gewinn aus der Auflösung der Rücklage nebst Verzinsung dort ebenfalls hälftig mit 334.931 Euro an. 16

Die Klägerin legte daraufhin erfolglos Einspruch gegen den geänderten Steuerbescheid für 2003 ein. Mit ihrer Klage verfolgt sie ihr Begehren weiter und macht in verfahrensrechtlicher Hinsicht geltend, dass die Voraussetzungen für die vom Beklagten mit Bescheid vom 5. August 2009 vorgenommene Änderung der Steuerfestsetzung nach § 174 AO nicht gegeben seien. 17

Eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO komme nicht in Betracht, zumal die Änderung für das Jahr 2003 nicht auf einem Einspruch beruhe. Der von ihr – der Klägerin – im November 2007 gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 eingelegte Einspruch sei vom Beklagten mit Einspruchsentscheidung vom 6. Februar 2009 zurückgewiesen worden. Dementsprechend könne die erst am 5. August 2009 erfolgte Änderung des Einkommensteuerbescheids für 2003 nicht mehr auf diesen Einspruch zurückgeführt werden könne. 18

Darüber hinaus beruhe die Änderung auch nicht auf einem Antrag in dem unter dem Az.: 7 V 910/09 für das Jahr 2004 geführten Aussetzungsverfahren. Zwar hätten ihre damaligen Prozessbevollmächtigten im Schriftsatz vom 23. Juni 2009 darauf hingewiesen, dass auch der Gewinn des Jahres 2003 aufgrund der Auflösung der Rücklage und der hälftigen Verteilung des hieraus resultierenden Betrags auf die Kalenderjahre 2003 und 2004 hätte erhöht werden müssen. Hierbei habe es sich jedoch nicht um einen Antrag im Sinne des § 174 Abs. 4 AO gehandelt. Denn ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung richte sich in der Sache nicht auf eine Änderung des Bescheides, zumal der sachliche Regelungsinhalt des Bescheides unverändert bleibe. Es habe sich daher vielmehr nur um einen Hinweis auf eine unrichtige rechtliche Behandlung des Sachverhalts durch den Beklagten gehandelt. Ein solcher Hinweis sei jedoch kein Änderungsantrag im Sinne des § 174 Abs. 4 AO. Der Beklagte habe die Änderung des Steuerbescheids für 2004 vielmehr aus eigenem Antrieb vorgenommen, nachdem er auf die fehlerhafte Behandlung des Auflösungsgewinns hingewiesen worden sei. Schließlich beruhe die Änderung auch nicht auf der Anfechtungsklage gegen den Einkommensteuerbescheid für 2004. Denn § 174 Abs. 4 AO regle den Fall, dass die Aufhebung des Bescheides durch die Einspruchsentscheidung oder das gerichtliche Urteil erfolge. Vorliegend habe der Beklagte die Korrektur jedoch während 19

des Klageverfahrens vorgenommen. Damit fehle es an einer Änderung aufgrund eines Rechtsbehelfs oder Antrags.

Im Übrigen sei auch eine „irrige Beurteilung“ im Sinne des § 174 Abs. 4 AO nicht gegeben, da der Beklagte trotz richtiger Beurteilung einen unrichtigen Steuerbescheid erlassen habe. Der Betriebsprüfer habe in seinem Bericht und der Auswertungsverfügung im Jahr 2007 die Änderung der Bescheide für 2003 und 2004 vorgesehen. Bei Erlass der das Jahr 2004 betreffenden Änderung habe der Beklagte Kenntnis davon gehabt, dass die Auflösung der Rücklage sowohl für das Jahr 2003 als auch für das Jahr 2004 von Bedeutung sei. Eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO komme aber schon nicht in Betracht, wenn der unzutreffende Bescheid in Kenntnis der Unrichtigkeit erlassen worden sei. Dabei treffe den Beklagten die Beweislast für das Vorliegen einer irrigen Beurteilung. 20

Schließlich sei die Herabsetzung der Einkommensteuer 2004 auch nicht zu ihren – der Klägerin – Gunsten erfolgt. Dies ergebe sich aus einem Vergleich der Rechtslage vor und nach der Änderung. Vor der Änderung des Einkommensteuerbescheids 2004 hätte sie – die Klägerin – mit ihrer hiergegen erhobenen Anfechtungsklage vollständig obsiegt, da der Gewinn aus der Auflösung der Rücklage entgegen § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG in vollem Umfang im Jahr 2004 berücksichtigt worden sei. Bereits dieser Umstand hätte zur gänzlichen Aufhebung des Bescheids geführt. Der mit der Klage verfolgte Anspruch auf vollständige Aufhebung der Festsetzung für das Jahr 2004 sei durch die vom Beklagten vorgenommene Änderung zu Fall gebracht worden. Die Änderung könne daher nicht als Änderung zu ihren – der Klägerin – Gunsten betrachtet werden. 21

Eine Änderung nach § 174 Abs. 3 AO komme ebenfalls nicht in Betracht. Denn es fehle an dem Erfordernis, dass ein Sachverhalt in einem Steuerbescheid erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden sei, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei. Im ursprünglichen Bescheid für 2003 sei die steuerliche Behandlung des Auflösungsgewinns nicht erkennbar, zumal der Bescheid bereits vor Beendigung der Betriebsprüfung ergangen sei. Ihm lasse sich insbesondere nicht entnehmen, dass der Gewinn aus der Auflösung der Rücklage nach Auffassung des Beklagten nur in 2004 Berücksichtigung finden dürfe. In diesem Zusammenhang sei insbesondere aus dem bloßen Hinweis auf die Änderungsvorschriften der Abgabenordnung für den steuerlichen Laien nichts zu erkennen. 22

Überdies sei der Steuerbescheid auch materiell-rechtlich fehlerhaft. Denn die vollständige gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage sei – auch wenn sie scheinbar dem Wortlaut des Gesetzes entspreche – zu Unrecht erfolgt. Mit dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG) sei der Gesetzgeber für Veräußerungen nach dem 31. Dezember 2001 durch § 52 Abs. 18a EStG von der rechtsträgerbezogenen wieder zu der bis zum 31. Dezember 1998 geltenden personenbezogenen Betrachtungsweise zurückgekehrt. Damit sei eine Übertragung von Rücklagen auf einen anderen Rechtsträger grundsätzlich wieder möglich gewesen. Der mehrfache Wechsel der Übertragungsmöglichkeiten innerhalb kurzer Zeit sei mit dem Rechtsstaatsprinzip nicht vereinbar. Der Gesetzgeber habe seinen Gestaltungsspielraum überschritten, da es an angemessenen Übergangsregelungen fehle. 23

Aber selbst wenn die Neuregelung mit dem Rechtsstaatsprinzip vereinbar sein sollte, liege eine Verletzung des aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Gleichbehandlungsgebots vor. Denn die Übertragung von Rücklagen aus Veräußerungsvorgängen in den Jahren 1999 bis 2001 werde ohne sachlichen Grund anders behandelt, als die Übertragung von Rücklagen aus Veräußerungsvorgängen in den vorangegangenen oder nachfolgenden Zeiträumen. Es 24

existiere kein sachlich rechtfertigender Grund im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG dafür, dass eine – wie etwa im vorliegenden Fall – im Jahr 2004 erfolgte Übertragung der Rücklage je nach dem Zeitpunkt ihrer Bildung unterschiedlichen rechtlichen Maßstäben unterworfen werde. Der Gesetzgeber habe zwar mit dem UntStFG und der Rückkehr zur personenbezogenen Betrachtungsweise erkannt, dass sich der Wechsel zur rechtsträgerbezogenen Betrachtungsweise nicht bewährt habe. Es verstoße jedoch gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, dass diese Veränderung der rechtlichen Maßstäbe nicht für die unter der Geltung des StEntlG 1999/2000/2002 gebildeten Rücklagen gelten solle. Für eine solche Ungleichbehandlung seien keine gewichtigen sachlichen Gründe erkennbar. In diesem Zusammenhang helfe auch der Hinweis auf das BFH-Urteil vom 20. Mai 2010 (IV R 42/08) nicht weiter, zumal die dortigen Ausführungen des BFH nicht den Kern des vorliegenden Problems betreffen.

Der sachlich rechtfertigende Grund könne schließlich auch nicht in der notwendigen Typisierung der Lebenssachverhalte durch den Gesetzgeber gesehen werden. Denn eine alleine vom Gesetzgeber vorgenommene Unterscheidung könne eine Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen. Auch dürfe das Argument der Praktikabilität nicht dazu führen, dass die wirtschaftlich ungleiche Wirkung von Maßnahmen auf die Steuerzahler ein gewisses Maß übersteige. Die steuerlichen Vorteile einer Typisierung müssten vielmehr im richtigen Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendigerweise verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen. Dieses Verhältnis sei vorliegend überschritten. Die durch den Gesetzgeber getroffene Regelung sei nicht praktikabel. Derjenige, der im Jahr 2004 eine im Zeitraum von 1999 bis 2001 gebildete Rücklage übertragen wolle, müsse die Übertragung an anderen Maßstäben messen lassen, als jemand, der eine erst im Jahr 2002 gebildete Rücklage übertragen wolle. Auf diese Weise werde eine – nicht praktikable – Ungleichbehandlung vorgenommen, obwohl die Sachverhalte (hier: die Übertragung einer Rücklage) im Wesentlichen vergleichbar seien. 25

Darüber hinaus bringe der Gesetzgeber selbst zum Ausdruck, dass keine gewichtigen Interessen für die Beibehaltung von als verfehlt erkannten Regelungen existierten. Denn es sei unter Berücksichtigung von Praktikabilitätsabwägungen nicht nachvollziehbar, dass durch das UntStFG im Rahmen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG mit Rückwirkung zur gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise zurückgekehrt und gleichzeitig aber im Rahmen des § 6b EStG die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise beibehalten worden sei. Dieser Umstand verdeutliche, dass mit der Beibehaltung der Regelung für Rücklagen aus dem Zeitraum 1999 bis 2001 im Rahmen des § 6b EStG keine maßgebenden Vorteile verbunden sein könnten. Vor diesem Hintergrund seien die §§ 6b; 52 Abs. 18 und 18a EStG verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise auch für solche Rücklagen gelte, die aus Veräußerungen zwischen 1999 und 2001 resultierten. 26

Die Klägerin beantragt, 27

den Einkommensteuerbescheid vom 5. August 2009 und die dazugehörige 28
Einspruchsentscheidung vom 8. September 2009 aufzuheben,

hilfsweise das Verfahren auszusetzen und gemäß Art. 100 Abs. 1 GG die Entscheidung des 29
BVerfG zu der Frage einzuholen, ob §§ 6b, 52 Abs. 18, 18a EStG mit dem Grundgesetz vereinbar sind und

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 30

31

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

32

Er verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, dass die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 174 Abs. 3 AO gegeben seien. Der Gewinn aus der Auflösung der Rücklage sei für die Klägerin erkennbar nur im Jahr der Auflösung – und damit nur im Jahr 2004 – berücksichtigt worden. So habe der Betriebsprüfer in seinem Bericht als Änderungsvorschrift für die Einkommensteuer 2003 nur die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung (§ 162 Abs. 3 AO) verfügt, wohingegen er für das Jahr 2004 zusätzlich auch eine Änderung nach § 162 Abs. 2 AO angab. Vor diesem Hintergrund sowie mit Blick auf den Umstand, dass der Gewinn in den anschließenden Änderungsbescheiden vollständig nur im Jahr 2004 angesetzt worden sei, sei die fehlerhafte Auffassung des Beklagten klar dokumentiert und aus dem gesamten Geschehensablauf auch für die Klägerin erkennbar. Die Erfassung des Gewinns alleine im Jahr 2004 habe sich erst im Laufe des Klageverfahrens als unzutreffend herausgestellt. Insbesondere habe die Klägerin nicht davon ausgehen dürfen, dass nur der halbe Auflösungsgewinn versteuert werden solle. Vielmehr habe sie mit Blick auf die jahrelange Praxis Kenntnis davon gehabt, dass der Gewinn auf zwei Kalenderjahre aufzuteilen sei.

33

Im Übrigen lägen vor diesem Hintergrund auch die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 AO vor; insbesondere sei mit Blick auf die vorstehenden Ausführungen eine irrige Beurteilung des Sachverhalts gegeben. Der Betriebsprüfer habe in seinem Bericht auf Seite 4 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Auflösung der Rücklage im Jahr 2004 in Höhe von 540.212 Euro zu erfolgen habe. Dementsprechend sei die Auflösung und steuerliche Erfassung des Gesamtbetrags aufgrund der fehlerhaften Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts – der Auflösung der Rücklage – alleine in 2004 erfolgt. Es sei für das Jahr 2004 auch eine Änderung zugunsten der Klägerin erfolgt, zumal die Steuer im Änderungsbescheid vom 5. August 2009 durch die nur hälftige Erfassung des Auflösungsgewinns herabgesetzt worden sei. Zudem sei eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO nicht auf eine Änderung oder Aufhebung von Steuerbescheiden durch Einspruchsentscheidungen oder Gerichtsurteile beschränkt und im vorliegenden Fall zweifellos auf Veranlassung der Klägerin im Zusammenhang mit einem Rechtsbehelf erfolgt. Dabei reiche es aus, wenn die Ausführungen zur Rechtswidrigkeit im Rahmen des vorläufigen Rechtsschutzes gemacht würden. Denn ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung setze ein Rechtsbehelfsverfahren voraus und erfordere ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheids. Die Klägerin habe die Verteilung des Gewinns auf die Jahre 2003 und 2004 geltend gemacht und damit – auch in dem neben dem Aussetzungsverfahren anhängigen Klageverfahren – eine Herabsetzung der Einkommensteuer 2004 begehrt.

34

Schließlich sei zu berücksichtigen, dass selbst bei einer anteiligen steuerfreien Übertragung der Rücklage ein zum 30. Juni 2004 aufzulösender Restbetrag von 114.585 Euro verblieben wäre, der in den Jahren 2003 und 2004 hälftig der Besteuerung hätte zugrunde gelegt werden müssen.

35

Im Übrigen sei der Steuerbescheid auch materiell-rechtlich fehlerfrei. Eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG liege noch vor. Der Gesetzgeber habe bei der Auswahl des Steuergegenstandes einen weitreichenden Gestaltungsspielraum. Diesen habe er bei der Änderung des § 6b EStG in nicht zu beanstandender Weise ausgenutzt und dabei insbesondere nicht das Gebot der Folgerichtigkeit verletzt. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung an das Vorliegen eines besonderen sachlichen Grundes geknüpft sein müssten. Es liege im Rahmen des

36

gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums, wenn der Gesetzgeber von einer gesellschafterbezogenen zu einer gesellschaftsbezogenen Förderung wechsele und nach drei Jahren aus bestimmten Gründen – etwa dann, wenn sich die Änderung nicht bewährt habe – für die Zukunft zur alten Rechtslage zurückkehre. Aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebe sich kein Anspruch auf eine zukünftig gleichbleibende Rechtslage. Insbesondere müsse es dem Gesetzgeber überlassen bleiben, eine gesetzliche Regelung zu korrigieren. Eine verfassungsrechtliche Verpflichtung zu einer rückwirkenden Korrektur sei damit jedoch nicht verbunden. Zudem sei der Gesetzgeber nicht gehalten, Übergangslösungen für jeden Sachverhalt zu schaffen. Da für die Änderung des § 6b EStG durch das UntStFG sachliche Gründe maßgebend gewesen seien, liege keine willkürliche gesetzgeberische Gestaltung vor. Maßgebend für die Beurteilung der Übertragungsmöglichkeiten sei zudem das Veräußerungsjahr. Dies sei vorliegend das Jahr 1999. Im Übrigen sei auch kein Fall einer echten oder unechten Rückwirkung gegeben.

Entscheidungsgründe	37
Die Klage ist unbegründet.	38
1.	39
Der Beklagte hat die Einkommensteuerfestsetzung für 2003 zu Recht mit Bescheid vom 5. August 2009 geändert und den Gewinn aus der Auflösung der Rücklage zutreffend im Jahr 2003 mit 334.931 Euro berücksichtigt.	40
a)	41
Die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO waren gegeben.	42
Nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO können aus einem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden, wenn aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen ist, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird.	43
Durch § 174 AO soll die Finanzbehörde die Möglichkeit erhalten, in bestimmten Fällen der materiellen Richtigkeit Vorrang einzuräumen, indem vermieden wird, dass Steuerfestsetzungen bestehen bleiben, die inhaltlich zueinander im Widerspruch stehen (vgl. BFH-Urteil vom 28. Januar 2009 X R 27/07, BFHE 224, 15, BStBl. II 2009, 620). Die Vorschrift setzt hinsichtlich der verfahrensmäßigen Abfolge voraus, dass ein angefochtener Bescheid als irrig erkannt und deswegen auf Antrag des Steuerpflichtigen zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird. Dieser Umstand löst sodann die Rechtsfolge des § 174 Abs. 4 AO aus, nämlich dass ein anderer Bescheid erlassen oder geändert werden kann. Die Vorschrift zieht somit die verfahrensrechtliche Konsequenz daraus, dass der andere Bescheid nunmehr eine „widerstreitende Steuerfestsetzung“ enthält, wie sie das Gesetz nach der amtlichen Überschrift zu § 174 AO voraussetzt (vgl. nur BFH-Urteile vom 11. Mai 2010 IX R 25/09, BFHE 230, 203; BStBl. II 2010, 953 und vom 28. Januar 2009 X R 27/07, BFHE 224, 15; BStBl. II 2009, 620; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. November 1997 GrS 1/96, BFHE 184, 1, BStBl. II 1998, 83).	44
Die „irrige Beurteilung eines Sachverhalts“ bedeutet, dass sich die Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts nachträglich als unrichtig erweist (vgl. BFH-Urteile vom 16. Februar 1996 I R 150/94, BFHE 180, 8, BStBl. II 1996, 417 und vom 18. Februar 1997 VIII R 54/95,	45

BFHE 183, 6, BStBl. II 1997, 647). Ein Sachverhalt im Sinne des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ist der einzelne Lebensvorgang, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Der Begriff des bestimmten Sachverhalts ist dabei nicht auf eine einzelne steuererhebliche Tatsache oder ein einzelnes Merkmal beschränkt, sondern erfasst den einheitlichen, für diese Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex (vgl. BFH-Urteile vom 6. September 2011 VIII R 38/09, DB 2011, 2412; vom 22. August 1990 I R 42/88, BFHE 162, 470, BStBl. II 1991, 387 und vom 17. Oktober 1990 I R 9/89, BFH/NV 1991, 354). In diesem Zusammenhang kommt es nicht darauf an, ob der für die rechtsirrigte Beurteilung ursächliche Fehler im Tatsächlichen oder im Rechtlichen gelegen hat (vgl. BFH-Urteile vom 6. September 2011 VIII R 38/09, DB 2011, 2412 und vom 10. Mai 1995 IX R 68/93, BFH/NV 1995, 1056). Die Änderung nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO 1977 setzt zudem nicht voraus, dass der Sachverhaltskomplex in dem Bescheid, der aufgrund des Rechtsbehelfs oder des Antrags des Steuerpflichtigen zu seinen Gunsten geändert oder aufgehoben worden ist, überhaupt nicht mehr berücksichtigt worden ist. Denn nach der Rechtsprechung des BFH stellt § 174 Abs. 4 Satz 1 AO eine gegenüber den Regelungen des § 174 Abs. 1 bis Abs. 3 AO eigenständige Änderungsnorm dar, die nicht auf die Fälle der alternativen Erfassung eines bestimmten Sachverhalts beschränkt ist (vgl. etwa BFH-Urteile vom 28. Januar 2009 X R 27/07, BFHE 224, 15; BStBl. II 2009, 620 und vom 2. Mai 2001 VIII R 44/00, BFHE 195, 14; BStBl. II 2001, 562).

Die der Finanzbehörde durch § 174 Abs. 4 AO eingeräumte Möglichkeit, einen bestandskräftigen Steuerbescheid nachträglich zu ändern, findet ihre Rechtfertigung im fehlenden schutzwürdigen Vertrauen des Steuerpflichtigen. Denn derjenige, der erfolgreich für seine Rechtsansicht gestritten hat, muss auch die damit verbundenen Nachteile hinnehmen (vgl. BFH-Urteile vom 11. Mai 2010 IX R 25/09, BFHE 230, 203; BStBl. II 2010, 953; vom 28. Januar 2009 X R 27/07, BFHE 224, 15; BStBl. II 2009, 620 und vom 10. März 1999 XI R 28/98, BFHE 188, 409, BStBl. II 1999, 475). Die Einheitlichkeit des Lebenssachverhalts und das Interesse an seiner übereinstimmenden steuerrechtlichen Beurteilung erlauben es, unter diesen Voraussetzungen einer zutreffenden Besteuerung den Vorrang vor dem Schutz des Vertrauens auf die Bestandskraft der Steuerfestsetzung zu geben (vgl. BFH-Urteil vom 28. Januar 2009 X R 27/07, BFHE 224, 15; BStBl. II 2009, 620).

46

Die Schutzwürdigkeit entfällt vor diesem Hintergrund aber nur dann, wenn der Steuerpflichtige die Aufhebung oder Änderung des vorangegangenen Steuerbescheides selbst herbeigeführt hat. Dementsprechend lässt § 174 Abs. 4 Satz 1 AO die bloße Zustimmung des Steuerpflichtigen zu einer nicht von ihm veranlassten Änderung bzw. Aufhebung nicht genügen, sondern verlangt vielmehr, dass die Änderung – unter der Gleichsetzung von Antrag und Rechtsbehelf – gerade auf Grund einer vom Steuerpflichtigen ausgehenden Initiative erfolgt (vgl. etwa BFH-Urteile vom 29. Juni 2005 X R 38/04, BFH/NV 2005, 1751 und vom 18. Juni 1991 VIII R 54/89, BFHE 165, 445, BStBl. II 1992, 124). Dabei ist es allerdings nicht notwendig, dass dem Rechtsbehelf oder Antrag des Steuerpflichtigen auch aus den von ihm geltend gemachten Gründen entsprochen wurde, solange die Änderung jedenfalls durch den Rechtsbehelf oder Antrag veranlasst worden ist (vgl. BFH-Urteile vom 11. Mai 2010 IX R 25/09, BFHE 230, 203; BStBl. II 2010, 953 und vom 19. Mai 2005 IV R 17/02, BFHE 209, 384; BStBl. II 2005, 637). Die auf den Grundsatz von Treu und Glauben gestützte Durchbrechung des Vertrauensschutzes ist auf der anderen Seite nicht mehr gerechtfertigt, wenn der Rechtsbehelf oder Antrag des Steuerpflichtigen den letztlich geänderten Bescheid nicht zum Gegenstand hatte. Der Steuerpflichtige muss vielmehr spezifisch die Änderung des vorausgegangenen Bescheides veranlasst haben. Die bloße Hinnahme einer allein von der Finanzverwaltung ausgehenden Änderung reicht in diesem Zusammenhang mit Blick auf den eindeutigen Wortlaut und die Systematik der in der Abgabenordnung geregelten Änderungsvorschriften nicht aus (vgl. nur BFH-Urteil vom 11.

47

b)	48
Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze, die sich der Senat zueigen macht, durfte der Beklagte den Einkommensteuerbescheid für 2003 nach § 174 Abs. 4 AO ändern.	49
aa)	50
Der Einkommensteuerbescheid 2004 vom 19. November 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Februar 2009 erging aufgrund der irrigen Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts im Sinne des § 174 Abs. 4 AO.	51
Die Auflösung der Rücklage nach § 6b EStG und die sich daraus bei einem Betrieb der Land- und Fortwirtschaft mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ergebenden Konsequenzen hinsichtlich der zutreffenden zeitlichen Erfassung des Auflösungsgewinns unterlagen einer irrigen Beurteilung durch den Beklagten.	52
Der im Anschluss an die Betriebsprüfung ergangene Steuerbescheid vom 16. November 2007 änderte zulässigerweise den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerbescheid vom 14. Juli 2006 und wurde seinerseits mit Datum vom 19. November 2007 zulässigerweise nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert. Der Steuerbescheid vom 16. November 2007 setzte die Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung um und legte die Feststellungen des Betriebsprüfers zugrunde. Nach den Einzelfeststellungen des Betriebsprüfers auf Seite 4 seines Berichts war die „nach § 6b Abs. 3 EStG gebildete Rücklage am Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres in Höhe von 540.212,97 Euro in 2004 aufzulösen“. Der Betriebsprüfer legte in diesem Zusammenhang für „2003/2004“ einen anzusetzenden Gewinn von insgesamt 540.647,97 Euro zugrunde und wies hinsichtlich der für die Umsetzung seiner Feststellungen vorzunehmenden Änderungen der Steuerbescheide für das Jahr 2003 auf § 164 Abs. 3 AO und für das Jahr 2004 auf § 164 Abs. 2 und 3 AO hin. Zudem vermerkte er auf dem Laufzettel über den Prüfungsstatus mit Datum vom 13. August 2007 – also noch vor Erlass des Änderungsbescheids – die Mehrsteuern für das Jahr 2004 mit 236.760 Euro (Einkommensteuer), wobei er die entsprechenden Felder für das Jahr 2003 leer ließ. Die Mehrsteuern von 236.760 Euro ergaben sich ausweislich einer am 9. August 2007 vorgenommenen Prüfberechnung bei Zugrundelegung des vollständigen Auflösungsgewinns im Jahr 2004. Im Anschluss an die Betriebsprüfung und ebenfalls noch vor Erlass des Änderungsbescheids vom 19. November 2007 wies der Betriebsprüfer den damaligen steuerlichen Berater darauf hin, dass er seine im Betriebsprüfungsbericht vertretene Rechtsauffassung betreffend die Auflösung der Rücklage nicht mehr ändern und er nunmehr den Betriebsprüfungsbericht auswerten werde. Daraufhin erging der Steuerbescheid für 2004, in dem der Gewinn aus der Auflösung der Rücklage in voller Höhe zugrunde gelegt wurde.	53
Angesichts dieser aus den Akten des Beklagten ohne Weiteres nachzuvollziehenden Gesamtumstände ist der Senat der Überzeugung, dass der Beklagte bei der Umsetzung der Feststellungen der Betriebsprüfung irrig davon ausging, der Gewinn aus der Auflösung der Rücklage nach § 6b EStG sei vollständig im Veranlagungszeitraum 2004 zu erfassen. Anhaltspunkte für eine vom Beklagten etwaig in Betracht gezogene oder gar beabsichtigte Verteilung des Gewinns auf die Veranlagungszeiträume 2003 und 2004 sind nicht ersichtlich. Der Betriebsprüfer stellte vielmehr auch bei der Auswertung des Betriebsprüfungsberichts erkennbar nur auf das Jahr 2004 ab. Damit hat der Beklagte aus dem tatsächlichen Vorgang	54

der Rücklagenauflösung die unzutreffenden rechtlichen Konsequenzen gezogen und diesen Sachverhalt irrig im Sinne des § 174 Abs. 4 AO beurteilt. Eine Verteilung des Auflösungsgewinns auf die Veranlagungszeiträume 2003 und 2004 unter Anwendung des § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG wurde auch im Rahmen des Einspruchsverfahrens nicht thematisiert; die rechtliche Beurteilung des Vorgangs der Rücklagenauflösung wurde beibehalten.

Anhaltspunkte dafür, dass der Beklagte trotz einer zutreffenden Beurteilung der Sach- und/oder Rechtslage einen fehlerhaften Steuerbescheid hätte erlassen wollen, sind nicht ersichtlich. Daher kann offen bleiben, ob die Anwendung des § 174 Abs. 4 AO in Ausnahmefällen – wie etwa dann, wenn die Möglichkeit besteht, dass die Finanzbehörde ihr Änderungsrecht aufgrund eines vertrauensbegründenden Vorverhaltens verwirkt hat – ausscheidet (vgl. BFH-Urteil vom 28. Januar 2009 X R 27/07, BFHE 224, 15; BStBl. II 2009, 620).

55

bb) 56

Die wirksam bekannt gegebenen Steuerbescheide vom 16. und 19. November 2007 sowie die Einspruchsentscheidung vom 6. Februar 2009 waren fehlerhaft, da sie den Gewinn aus der Auflösung der Rücklage entgegen der Regelung des § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG in vollem Umfang im Jahr 2004 zugrunde legten.

57

cc) 58

Die nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO zulässige Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für 2004 erfolgte im Rahmen des Klageverfahren mit Bescheid vom 5. August 2009 schließlich auch aufgrund eines Rechtsbehelfs bzw. Antrags der Klägerin.

59

Denn die Klägerin verfolgte mit ihrer gegen die Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2004 gerichteten Klage das Ziel, dass der Gewinn aus der Auflösung der Rücklage nach § 6b EStG nicht mehr im Jahr 2004 berücksichtigt werden sollte. Sie bezog sich in der Klageschrift zur Begründung zunächst ausdrücklich auf ihren Einspruch, mit dem sie geltend gemacht hatte, dass die Erfassung des Auflösungsgewinns im Jahr 2004 verfassungswidrig sei. Darüber hinaus wies sie im Rahmen des gerichtlichen Aussetzungsverfahrens für das Jahr 2004 auf die unzutreffende Gewinnerfassung wegen § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG hin und begehrte dabei nochmals die Aussetzung der Vollziehung. Das Klageverfahren war zu diesem Zeitpunkt noch nicht abgeschlossen. Die Klägerin hat die Änderung des Steuerbescheids für das Jahr 2004 durch ihr Klagebegehren veranlasst; diesem Klagebegehren ist durch die Herabsetzung der Steuer teilweise entsprochen worden. Die vom Beklagten vorgenommene Änderung der Steuerfestsetzung für das Jahr 2004 beruhte auf dem Änderungsbegehren der Klägerin. Dabei kommt es nicht darauf an, welches Ziel die Klägerin mit ihrer Klage verfolgte und was sie vorgetragen hat; insbesondere musste sich die Klage nicht auf den letztlich zur Änderung der Steuerfestsetzung führenden Sachverhalt beziehen (vgl. nur BFH-Urteil vom 2. Mai 2001 VIII R 44/00, BFHE 195, 14; BStBl. II 2001, 562). Die Änderung erfolgte schließlich auch zugunsten der Klägerin, da die Einkommensteuer 2004 herabgesetzt wurde.

60

c) 61

Da die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO vorlagen, durfte der Beklagte durch den Erlass des Änderungsbescheids für das Jahr 2003 die zutreffenden steuerlichen Konsequenzen ziehen. In diesem Zusammenhang hat er die Rücklage nach §§ 6b; 6c EStG zu Recht im Wirtschaftsjahr 2003/2004 aufgelöst und den daraus resultierenden Gewinn

62

nebst Verzinsung zu Recht hälftig in Höhe von 334.931 Euro im Streitjahr 2003 bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erfasst. Die Voraussetzungen für eine Auflösung der Rücklage zum 30. Juni 2004 waren gegeben.

aa) 63

Da die Veräußerung der Grundstücke durch Frau A im Jahr 1999 erfolgte, ist § 6b EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 anzuwenden. Denn nach § 52 Abs. 18a Satz 2 EStG in der Fassung des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG) ist § 6b EStG auf bis zum 31. Dezember 2001 vorgenommene Veräußerungen in der im Veräußerungszeitpunkt geltenden Fassung anzuwenden. Dabei kommt es alleine auf den Veräußerungszeitpunkt an. Der Anschaffungszeitpunkt des reinvestierten Wirtschaftsgutes ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung (vgl. auch Loschelder, in: Schmidt, EStG, 30. Auflage 2011, § 6b Rn 58). 64

bb) 65

Die Voraussetzungen für eine Übertragung der Rücklage nach §§ 6c; 6b EStG aus dem landwirtschaftlichen Betrieb der Frau A in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co KG und für eine (steuerneutrale) Verrechnung des Rücklagenbetrags mit den Anschaffungskosten für die beiden Arztpraxen waren nicht gegeben. 66

aaa) 67

Nach § 6b Abs. 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 können Steuerpflichtige, die Grund und Boden oder Gebäude veräußern, im Wirtschaftsjahr der Veräußerung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gebäudes, das im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden ist, einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns abziehen. Nach Abs. 4 der Vorschrift ist unter anderem Voraussetzung für die Anwendung des Abs. 1, dass die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben und dass die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte eines Betriebs des Steuerpflichtigen gehörten. Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach § 6b Abs. 1 EStG nicht vorgenommen haben, können sie nach § 6b Abs. 3 EStG eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden und bis zur Höhe dieser Rücklage von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in § 6b Abs. 1 EStG bezeichneten Wirtschaftsgüter einen Betrag abziehen. Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen, vgl. § 6b Abs. 3 EStG. 68

Nach § 6b Abs. 10 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 tritt bei Personengesellschaften und Gemeinschaften die Gesellschaft oder die Gemeinschaft an die Stelle des Steuerpflichtigen, soweit Wirtschaftsgüter zum Gesamthandsvermögen der Gesellschaft oder Gemeinschaft gehören. 69

Durch die Einführung des § 6b Abs. 10 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 hatte der Gesetzgeber die bis zu diesem Zeitpunkt vertretene gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise aufgegeben und sich einer gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise angeschlossen. Dementsprechend konnte der Gewinn aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes aus einem Einzelunternehmen im Zeitraum der Geltung 70

dieser Vorschrift nicht mehr anteilig auf Investitionen im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, an der der Einzelunternehmer beteiligt ist, übertragen werden (vgl. dazu etwa Schmidt, in: Schmidt, EStG, 21. Auflage 2002, § 15 Rn 415; siehe in diesem Zusammenhang auch BFH-Urteil vom 9. Februar 2006 IV R 23/04, BFHE 212, 259; BStBl. II 2006, 538 m.w.N.).

bbb)

71

Unter Anwendung dieser Rechtsgrundsätze, die sich der Senat zueigen macht, waren die Voraussetzungen für eine Übertragung der im Einzelunternehmen der Frau A gebildeten Rücklage auf die im Gesamthandsvermögen der GmbH & Co KG angeschafften Wirtschaftsgüter (hier: Arztpraxen in B) wegen der Unterschiedlichkeit der beiden Rechtsträger nicht gegeben.

72

Die im Wirtschaftsjahr 1999/2000 gebildete Rücklage war nach Ablauf des Vierjahreszeitraums gemäß § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG zum Ende des Wirtschaftsjahres 2003/2004 sowohl in Höhe des Betrages von 114.585,46 Euro als auch hinsichtlich des Betrages von 425.627,51 Euro gewinnerhöhend aufzulösen. Anhaltspunkte für Reinvestitionsmaßnahmen, die – etwa im Rahmen des Einzelunternehmens der Frau A – zu einer Übertragung der Rücklage nach § 6b Abs. 1 EStG berechtigt oder einer Auflösung im Wirtschaftsjahr 2003/2004 entgegengestanden hätten, sind weder vorgetragen noch aus den Akten ersichtlich.

73

ccc)

74

Der Senat hat keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die im vorliegenden Fall anzuwendende Fassung des § 6b EStG, die lediglich für drei Jahre galt (vgl. dazu etwa BFH-Urteil vom 9. Februar 2006 IV R 23/04, BFHE 212, 259; BStBl. II 2006, 538 sowie im Gesamtzusammenhang auch BFH-Urteil vom 20. Mai 2010 IV R 42/08, BFHE 229, 340; BStBl. II 2010, 820).

75

Es liegt im Rahmen des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums, wenn der Gesetzgeber im Hinblick auf eine steuerliche Förderungsmaßnahme zunächst von einer gesellschafterbezogenen zu einer gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise wechselt und er diese Änderung – etwa, weil sie sich seiner Auffassung nach nicht bewährt hat – nach drei Jahren für die Zukunft wieder rückgängig macht und zur alten Rechtslage zurückkehrt (vgl. BFH-Urteile vom 20. Mai 2010 IV R 42/08, BFHE 229, 340; BStBl. II 2010, 820 und vom 9. Februar 2006 IV R 23/04, BFHE 212, 259; BStBl. II 2006, 538; FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 7. April 2004 2 K 40/01, EFG 2004, 1042; Pfützenreuter, jurisPR-SteuerR 22/2006 Anm. 1). Dabei steht es dem Gesetzgeber insbesondere frei, den von ihm bei der ursprünglichen Änderung des § 6b EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 verfolgten Zweck in den Folgejahren zu modifizieren und die gesetzliche Regelung der neuen Zielsetzung entsprechend zu ändern (vgl. dazu auch Pfützenreuter, jurisPR-SteuerR 22/2006 Anm. 1).

76

Der Gesetzgeber war dabei nicht unter dem Gesichtspunkt der „Kontinuitätsgewähr“ oder des „Folgerichtigkeitsgebots“ an eine einmal von ihm getroffene Regelung gebunden und verpflichtet, bei einer Änderung des § 6b EStG von der gesellschafter- zur gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise oder umgekehrt eine Übergangsregelung zu schaffen. Der aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG folgende Vertrauensschutz steht einem Systemwechsel für die Zukunft grundsätzlich nicht entgegen. Auch bei unbefristeten und über Jahrzehnte wirkenden Steuervergünstigungen kann der

77

Steuerpflichtige sich nicht darauf berufen, dass die gesetzlichen Rahmenbedingungen nicht zu seinen Lasten verändert werden dürften (vgl. BVerfG-Beschluss vom 5. Februar 2002 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, NJW 2002, 3009; siehe auch BFH-Urteil vom 6. Dezember 2006 X R 22/06, BFH/NV 2007, 442 zu § 34 EStG m.w.N. und BFH-Beschluss vom 10. Juli 2002 XI B 68/02, BFHE 201, 14; BStBl. II 2003, 341 zu § 34 EStG).

Eine verfassungsrechtlich unzulässige Ungleichbehandlung ist auch mit Blick auf Art. 3 Abs. 1 GG nicht gegeben. Der aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende allgemeine Gleichheitssatz gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; BGBl. I 2006, 1857). Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Die mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber allerdings unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig umzusetzen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. dazu insgesamt nur BVerfG-Beschluss vom 24. März 2010 1 BvR 2130/09, NJW 2010, 2116; HFR 2010, 756 m.w.N.).

Unabhängig davon, dass eine Ungleichbehandlung im vorliegenden Kontext allenfalls insoweit in Betracht kommen kann, als Veräußerungsvorgänge in der Zeit vom 1. Januar 1999 bis zum 31. Dezember 2001 im Vergleich zu den jeweils vorangehenden und nachfolgenden Zeiträumen betroffen sind – die Veräußerungsvorgänge des Zeitraums vom 1. Januar 1999 bis zum 31. Dezember 2001 werden hinsichtlich der Rücklagenbildung, -übertragung und -auflösung gleich behandelt –, beruht die Änderung des § 6b EStG durch das UntStFG jedenfalls auf sachlichen Gründen, die eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 20. Mai 2010 IV R 42/08, BFHE 229, 340; BStBl. II 2010, 820, dort insbesondere unter II. 3. b) bb) (1) und (2) ausdrücklich zu den bei § 6b EStG vorgenommenen Anpassungen im Zusammenhang mit der Korrektur des § 6 Abs. 5 EStG 2001).

Denn der Gesetzgeber ist in nachvollziehbarer Weise zu der Einschätzung gelangt, dass die von ihm zunächst unter anderem durch die Einschränkung des § 6b EStG vorgenommenen Reformen als „enge steuerliche Fesseln“ (vgl. die Begründung zum zunächst abgelehnten und später wieder aufgegriffenen Antrag in BT-Drucksache 14/2903, S. 16; siehe auch BT-Drucksache 14/6882, S. 23, 33, BT-Drucksache 14/7343, S. 4, 10, 14 und BT-Drucksache 14/7344, S. 2, 3) das Anliegen der betroffenen Steuerpflichtigen mit Blick auf eine „sinnvolle Anpassung“ der Unternehmensstruktur in „gravierender Weise“ behindert haben (vgl. BFH-Urteil vom 20. Mai 2010 IV R 42/08, BFHE 229, 340; BStBl. II 2010, 820 mit der ausführlichen Darstellung des Gesetzgebungsverfahrens zu § 6 Abs. 5 EStG 2001 und der damit verbundenen Folgeänderungen bei § 6b EStG). In solchen Fällen bleibt es dem Gesetzgeber überlassen, eine von ihm vorgenommene Gesetzesreform auch nach wenigen Jahren wieder zu korrigieren. Eine verfassungsrechtliche Verpflichtung zu einer rückwirkenden Korrektur besteht in diesem Zusammenhang nicht (vgl. BFH-Urteil vom 20. Mai 2010 IV R 42/08, BFHE 229, 340; BStBl. II 2010, 820 m.w.N.).

d)

Vor diesem Hintergrund war die im Einzelunternehmen der Frau A gebildete Rücklage nach § 6b EStG im Wirtschaftsjahr 2003/2004 vollumfänglich mit ihrem Gesamtbetrag von gerundet 540.212 Euro (114.585,46 Euro aus der von der Klägerin beantragten Auflösung und 425.627,51 Euro hinsichtlich des nicht auf die GmbH & Co KG übertragbaren Betrages) gewinnerhöhend aufzulösen. Dieser Gesamtbetrag war nach § 6b Abs. 7 EStG mit 6% für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hatte, gewinnerhöhend zu verzinsen. Da die Rücklage für vier volle Wirtschaftsjahre bestanden hatte, ergab sich ein Gewinnzuschlag von $540.212 \text{ Euro} \cdot 24\% = 129.650,88 \text{ Euro}$. Der sich ergebende Gewinn nebst Zinszuschlag war nach § 4a Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit Abs. 2 Nr. 1 EStG jeweils hälftig mit 334.931 Euro in den Jahren 2003 und 2004 zu erfassen.	82
Der Beklagte war nach § 367 Abs. 2 Satz 2 AO zu einer verbösernden Entscheidung im Einspruchsverfahren berechtigt, da er die Klägerin hierauf mit Schreiben vom 12. Dezember 2008 ausdrücklich hingewiesen hatte.	83
2.	84
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO	85
3.	86
Eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht nach Art. 100 Abs. 1 GG kommt nicht in Betracht, da der Senat – wie oben ausgeführt – keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der im vorliegenden Fall anzuwendenden Vorschriften hat. Vor diesem Hintergrund scheidet auch eine Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO aus.	87
4.	88
Die Revision wird nicht zugelassen, da die Voraussetzungen hierfür nicht gegeben sind.	89