

---

**Datum:** 18.03.2011  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 4 K 343/08 F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2011:0318.4K343.08F.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Die Revision wird nicht zugelassen.

---

**Tatbestand:**

- Die Beteiligten streiten darüber, ob die Berichtigung einer Pensionsrückstellung im ersten noch offenen Feststellungszeitraum erfolgswirksam oder erfolgsneutral zu erfolgen hat. 1 2
- Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, die XXX herstellt und diese vertreibt. Alleiniger Kommanditist ist der Beigeladene. Die Klägerin hatte bis zum 30.06.2003 ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 01.07. bis zum 30.06. des Folgejahres. Zum 01.07.2003 erfolgte eine Umstellung des Wirtschaftsjahres auf das Kalenderjahr. 3
- Im Februar 1999 wurde die W-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Beigeladene war, rückwirkend zum 01.07.1998 unter Fortführung der Buchwerte auf die Klägerin verschmolzen. 4
- Der Beigeladene hatte in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der W-GmbH Pensionsansprüche erworben. Die hierfür durch die GmbH gebildete Pensionsrückstellung führte die Klägerin in ihrer Übernahmebilanz auf den 01.07.1998 fort, und zwar in Höhe des 5

von der W-GmbH zum 30.06.1998 bilanzierten Teilwertes von DM 235.646.

Bilanzsteuerrechtlich zutreffend wäre es allerdings gewesen, die Pensionsrückstellung zukünftig nur noch in Höhe des Anwartschaftsbarwerts der künftigen Pensionsleistungen zu bilden, da das Dienstverhältnis zur GmbH durch die Mitunternehmerstellung des Pensionsberechtigten beendet wurde (vgl. § 6a Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes - EStG -). Der Anwartschaftsbarwert zum 30.06./01.07.1998 betrug DM 81.483. Die Differenz zum Teilwert der Pensionsrückstellung (= DM 154.163) hätte im Wirtschaftsjahr 1998/1999 bei der Klägerin zur Gewinnerhöhung führen müssen. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten Einigkeit.

Die Klägerin wies seit der Verschmelzung in ihren Gesamthandsbilanzen den jeweils zum Bilanzstichtag nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten Teilwert der Pensionsrückstellung aus. Die "steuerlich nicht absetzbaren" Zuführungen zur Rückstellung aktivierte sie fortlaufend - gewinnerhöhend - in einer Sonderbilanz des Beigeladenen. 6

Im Jahr 2002 fand bei der Klägerin eine Betriebsprüfung für die Jahre 1998 bis 2000 statt. Der Prüfer ermittelte einen verschmelzungsbedingten Übernahmegewinn für die Klägerin in Höhe von DM 493.783. Die bilanzsteuerrechtliche Behandlung der Pensionsrückstellung beanstandete der Prüfer nicht. Insoweit wird wegen der Einzelheiten auf den Betriebsprüfungs-Bericht vom 26.07.2002 nebst Anlagen Bezug genommen. 7

Die Gewinnfeststellungsbescheide der Klägerin für die Jahre 1998 bis 2000 sind bestandskräftig geworden. 8

Im Zuge einer weiteren Betriebsprüfung bei der Klägerin für die Jahre 2001 bis 2004 stellte die Prüferin die bilanzielle Falschbehandlung der Pensionsrückstellung fest. Da eine Änderung an der Fehlerquelle aufgrund der Bestandskraft des Gewinnfeststellungsbescheides 1998 nicht mehr möglich war, berichtigte die Prüferin die Bilanz des ersten verfahrensrechtlich noch offenen Feststellungszeitraums 2001 und setzte den per Gutachten - und der Höhe nach unstreitigen - ermittelten Anwartschaftsbarwert zum 30.06.2001 in Höhe von DM 91.110 an. Die Differenz von DM 154.163 (= EUR 78.822) zum bislang per 30.06.2001 bilanzierten Wert von DM 245.273 (DM 344.340 laut Gesamthandsbilanz ./ DM 99.067 laut Korrektiv in der Sonderbilanz) wies die Prüferin als Gewinn in der Sonderbilanz des Beigeladenen zum 30.06.2001 aus. 9

Es ergaben sich folgende Werte: 10

	<b>30.06.2001 (DM)</b>	<b>30.06.2002 (EUR)</b>	<b>30.06.2003 (EUR)</b>	<b>31.12.2003 (EUR)</b>	<b>31.12.2004 (EUR)</b>
<b>Gesamthandsbilanz</b>	344.340,00	195.417,00	215.831,00	258.346,00	282.050,00
<b>Korrektiv Sonderbilanz lt. Bp</b>	253.230,00	141.573,19	149.823,19	175.328,19	177.503,19
<b>Rückstellung (Anwartschaftsbarwert)</b>	91.110,00	53.843,81	66.007,81	83.017,81	104.546,81

 11

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf Tz. 2.3 des Betriebsprüfungs-Berichts vom 22.05.2006 Bezug genommen. 12

Auf Antrag der Klägerin verteilte die Prüferin den Mehrgewinn von DM 154.163 (= EUR 78.822) analog der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) auf drei Jahre. Hierzu verbuchte sie in der Sonderbilanz des Beigeladenen auf den 30.06.2001 eine Rücklage, die zum 30.06.2002 und 30.06.2003 in Höhe von jeweils EUR 26.274,09 sowie zum 31.12.2003 und 31.12.2004 in Höhe von jeweils EUR 13.137,06 gewinnerhöhend aufgelöst wurde.

Der Beklagte folgte der Ansicht der Betriebsprüfung und erließ jeweils am 26.09.2006 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 2002 bis 2004. 14

Mit ihrem Einspruch gegen die geänderten Bescheide wandte sich die Klägerin gegen die Gewinnerhöhung. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen an, die Vorschrift des § 6 Abs. 1 UmwStG führe zu einem außerbilanziellen Übernahmefolgegewinn "eigener Art", der nicht rückwirkend im Wege der Bilanzberichtigung unter Durchbrechung der Bestandskraft erfasst werden könne. Zudem stünden die Grundsätze von Treu und Glauben einer erfolgswirksamen Korrektur der Bilanz entgegen, da die Pensionsrückstellung bereits im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 1998 bis 2000 steuerlich geprüft, ausführlich thematisiert und nicht beanstandet worden sei. 15

Der Beklagte wies den Einspruch mit Bescheid vom 15.01.2008 zurück. Es habe ein Bilanzierungsfehler in der Schlussbilanz der Klägerin erstmals auf den 30.06.1999 vorgelegen. Die Pensionsrückstellung sei nach der Verschmelzung der Klägerin mit der W-GmbH unzutreffend steuerlich bewertet worden. Daher sei eine Berichtigung der ersten Schlussbilanz erforderlich gewesen, die einer verfahrensrechtlich noch zu ändernden Gewinnfeststellung zu Grunde liege (30.06.2001). Die Pensionsrückstellung sei bei der W-GmbH, deren Rechtsnachfolgerin die Klägerin infolge der Verschmelzung geworden sei, gewinnmindernd verbucht worden. Eine erfolgswirksam gebildete Rückstellung sei dementsprechend auch erfolgswirksam aufzulösen. Bei der Anwendung des formellen Bilanzenzusammenhangs sei zwar der Grundsatz von Treu und Glauben zu beachten. Dieser hindere jedoch eine Bilanzberichtigung nicht, hierfür reiche die fehlende Beanstandung bei einer vorherigen Betriebsprüfung nicht aus. Auch eine Verwirkung sei zu verneinen, da kein Vertrauenstatbestand geschaffen worden sei. 16

Innerhalb der Klagefrist beantragte die Klägerin beim Beklagten eine Änderung der Gewinnfeststellungsbescheide 2002 und 2003 nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und Satz 2 AO und erhob gegen die Einspruchsentscheidung lediglich für das Jahr 2004 Klage. Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen vor: 17

Eine gewinnerhöhende Auflösung einer Rücklage im Streitjahr 2004 in Höhe von EUR 13.137 komme nicht in Betracht. Es fehle an einer Rechtsgrundlage für die Bildung einer Gewinnrücklage nach § 6 Abs. 1 UmwStG im Jahr 2001. Der Gewinn aus der Abschmelzung der Pensionsrückstellung sei nicht - nachträglich - im Jahr 2001 zu erfassen, sondern hätte bereits im Jahr 1998 berücksichtigt werden müssen. Die Bilanzberichtigung habe im Jahr 2001 erfolgsneutral zu erfolgen. Dies ergebe sich zum einen daraus, dass der fehlerhafte Bilanzansatz ohne Auswirkung auf die festgesetzte Steuer geblieben sei. Die Pensionsrückstellung hätte bereits in der Eröffnungsbilanz auf den 01.07.1998 nur mit dem Anwartschaftsbarwert erfasst werden dürfen. Bei einer von Beginn an richtigen Bilanzierung hätte sich somit kein Unterschied zwischen der Eröffnungs- und Schlussbilanz des Wirtschaftsjahres 1998/1999 und damit auch keine am Maßstab des § 4 Abs. 1 EStG zu messende Gewinnauswirkung ergeben. Der Übernahmefolgegewinn entstehe dagegen eine juristische Sekunde vor der Eröffnungsbilanz der übernehmenden Personengesellschaft und 18

habe seine Rechtsgrundlage gerade nicht in § 4 Abs. 1 EStG, sondern in § 6 Abs. 1 UmwStG. Ein derartiger, nicht durch Buchführung i.S. des § 4 Abs. 1 EStG fassbarer Gewinn könne nicht über den Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs nachgeholt werden. Der Übernahmefolgegewinn entstehe "sui generis" außerhalb der Bilanz.	
Darüber hinaus sei durch die Betriebsprüfung für die Jahre 1998 bis 2000 ein Vertrauenstatbestand geschaffen worden, der eine Durchbrechung der Bestandskraft nach den Grundsätzen von Treu und Glauben hindere. Jene Betriebsprüfung habe als Schwerpunkt die Verschmelzung der W-GmbH auf die Klägerin gehabt. Die Pensionsrückstellung sei sowohl von der ersten Betriebsprüfung als auch von der Steuerberatung gewürdigt worden. Dies ergebe sich insbesondere aus dem Betriebsprüfungs-Bericht vom 26.07.2002.	19
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Klägerin vom 31.01.2008, 06.07.2009 und 05.05.2010 verwiesen.	20
Die Klägerin beantragt,	21
den Gewinnfeststellungsbescheid für 2004 vom 26.09.2006 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 15.01.2008 dahin abzuändern, dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb um EUR 13.137 gemindert wird.	22
Hilfsweise beantragt die Klägerin,	23
die Revision zuzulassen.	24
Weiterhin beantragt die Klägerin,	25
die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.	26
Der Beklagte beantragt,	27
die Klage abzuweisen.	28
Der Beklagte hält an seiner bisherigen Auffassung fest und verweist auf die Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt er vor, dass nicht die Übernahmebilanz der Klägerin auf den 01.07.1998, sondern erst die Schlussbilanz auf den 30.06.1999 unrichtig gewesen sei.	29
Wegen der weiteren Einzelheiten wird verwiesen auf die Schriftsätze der Beteiligten nebst beigefügten Unterlagen, die Einspruchsentscheidung vom 15.01.2008 sowie die vorgelegten Verwaltungsvorgänge.	30
Der Senat hat in dieser Sache am 18.03.2011 mündlich verhandelt und den Kommanditisten der Klägerin, Herrn H., notwendig zum Klageverfahren beigelesen. Auf das Sitzungsprotokoll wird ergänzend Bezug genommen.	31
<b><u>Entscheidungsgründe:</u></b>	32
Die Klage ist unbegründet.	33
Der Beklagte hat den Gewinn des Streitjahres 2004 dem Grunde und der Höhe nach zutreffend durch Auflösung einer Rücklage analog § 6 Abs. 1 UmwStG erhöht. Der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid für 2004 vom 26.09.2006 und die hierauf	34

ergangene Einspruchsentscheidung vom 15.01.2008 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).

1. Rechtsgrundlage für die Gewinnerhöhung des Streitjahres 2004 um EUR 13.137 ist § 6 Abs. 1 Satz 2 UmwStG, dessen Geltung der Beklagte - zumindest im Billigkeitswege - auf Antrag der Klägerin anerkannt hat. Hiernach ist eine Rücklage, die infolge einer verschmelzungsbedingten Erhöhung des Gewinns durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten (sog. Konfusions- bzw. Übernahmefolgegewinn) gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 UmwStG gebildet werden darf, in den auf ihre Bildung folgenden drei Wirtschaftsjahren mit mindestens je einem Drittel erfolgswirksam aufzulösen.

35

Ein solcher Übernahmefolgegewinn ist im Streitfall deshalb entstanden, da die Klägerin die zu Gunsten des Beigeladenen durch die W-GmbH begründete Pensionsverpflichtung übernommen hat. Der Beigeladene wurde durch die Verschmelzung Mitunternehmer der Klägerin. Das bisherige Dienstverhältnis zur W-GmbH erlosch steuerlich. Dies führte zwar nicht dazu, dass die Rückstellung aufzulösen war. Vielmehr ging die zivilrechtlich fortbestehende Pensionsverpflichtung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes auf die Klägerin über (vgl. BFH-Urteil vom 22.06.1977 I R 8/75, BStBl II 1977, 798). Allerdings war wegen der nunmehrigen Mitunternehmerstellung des Beigeladenen die Verpflichtung nicht mehr - wie bisher auf Ebene der W-GmbH - mit dem Teilwert gemäß § 6a Abs. 3 Nr. 1 EStG zu bewerten, sondern nur noch mit dem Anwartschaftsbarwert (§ 6a Abs. 3 Nr. 2 EStG). Dies ist der Barwert des bis zum Verschmelzungstichtag erdienten Anspruchs, der regelmäßig geringer ist als der Teilwert der gesamten Versorgungsverpflichtung. Im Streitfall realisierte die Klägerin durch die erforderliche Abschmelzung des in der Schlussbilanz der W-GmbH auf den 30.06.1998 passivierten Teilwerts in Höhe von DM 235.646 auf den bilanzsteuerrechtlich nur noch zulässigen Anwartschaftsbarwert von seinerzeit DM 81.483 einen Gewinn von DM 154.163. Der Übernahmefolgegewinn nach § 6 UmwStG entsteht eine juristische Sekunde nach dem steuerlichen Übertragungstichtag und ist in dem Jahr steuerlich zu erfassen, in das der steuerliche Übertragungstichtag fällt (vgl. Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 1. Aufl., § 6 Rdnr. 4). Bei zutreffender bilanzsteuerrechtlicher Behandlung wäre daher dem Wirtschaftsjahr 1998/1999 - neben dem eigentlichen Übernahmefolgegewinn i.S. von § 4 Abs. 4 UmwStG - ein konfusionsbedingter (Mehr-)Gewinn von DM 154.163 zuzuordnen gewesen, der auf Antrag der Klägerin auf die folgenden Wirtschaftsjahre 1999/2000 bis 2001/2002 in Höhe von jeweils DM 51.387 zu verteilen gewesen wäre.

36

Diese Bilanzierung erfolgte in der Vergangenheit bei der Klägerin nicht. In der Gesamthandsbilanz blieb die Pensionsrückstellung weiterhin in Höhe des Teilwerts bestehen. In der Sonderbilanz des Beigeladenen wurde lediglich in Höhe der weiteren - steuerschädlichen - Zuführungen zur Rückstellung ein Aktivposten gebildet; eine Abschmelzung der Rückstellung auf den Anwartschaftsbarwert unterblieb.

37

Dies führte dazu, dass die Bilanz auf den 30.06.1999 unrichtig war. Entgegen der Auffassung der Klägerin war nicht bereits die Eröffnungs-/Übernahmebilanz auf den 01.07.1998 unzutreffend. Denn die Klägerin hatte als übernehmende Rechtsträgerin die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter (und Rückstellungen) mit den in der Schlussbilanz der übertragenden W-GmbH enthaltenen Werten zu übernehmen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Aufgrund des Gebots der steuerlichen Wertverknüpfung zwischen Schluss- und Übernahmebilanz hätte die Pensionsrückstellung bei zutreffender Bilanzierung noch nicht in der Übernahmebilanz auf den 01.07.1998, sondern erst - spätestens - in der Schlussbilanz auf den 30.06.1999 der Höhe nach angepasst werden müssen.

38

2. Dieser Bilanzierungsfehler war in der Schlussbilanz auf den 30.06.2001 erfolgswirksam zu korrigieren. 39

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gebietet es der Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs zwar, dass Bilanzierungsfehler grundsätzlich rückwirkend an der Fehlerquelle zu korrigieren sind. Allerdings ist dies im Regelfall dann nicht möglich, wenn der fehlerhaften Bilanz eine Veranlagung bzw. Gewinnfeststellung zu Grunde liegt, die bestandskräftig ist und verfahrensrechtlich nicht mehr geändert werden kann. Die Korrektur ist dann in der Schlussbilanz des ersten Jahres nachzuholen, in dem dies mit steuerlicher Wirkung möglich ist (vgl. BFH-Urteil vom 13.02.2008 I R 44/07, BStBl II 2008, 673 m.w.N.). Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Bilanzierungsfehler ohne Gewinnauswirkung geblieben ist. In diesem Fall ist an der Fehlerquelle selbst oder aber in der Anfangsbilanz eines Folgejahres zu korrigieren - und zwar gewinnneutral (BFH-Urteil vom 30.03.2006 IV R 25/04, BStBl II 2008, 171; Heinicke in Schmidt, EStG, 29. Aufl., § 4 Rdnr. 725; Crezelius in Kirchhof, EStG, 8. Aufl., § 4 Rdnr. 239). 40

Dementsprechend war im Streitfall erstmals in der Schlussbilanz auf den 30.06.2001 die Pensionsrückstellung gewinnwirksam auf den Anwartschaftsbarwert von DM 91.110 abzuschmelzen. Die Gewinnfeststellung für 2001 war verfahrensrechtlich noch änderbar; der Bescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO). 41

3. Gründe für eine lediglich erfolgsneutrale Korrektur der Pensionsrückstellung liegen im Streitfall nicht vor. 42

a. Der Bilanzierungsfehler hat sich - anders als die Klägerin meint - in der Vergangenheit steuerlich auf den Gewinn ausgewirkt. Das durch Bestandsvergleich gemäß §§ 5, 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ermittelte Betriebsvermögen war in der Schlussbilanz auf den 30.06.1999 in Höhe der Differenz zwischen Teil- und Anwartschaftsbarwert (DM 154.163) gegenüber der Anfangsbilanz auf den 01.07.1998 zu hoch. Dies ergibt sich daraus, dass die Klägerin nach § 4 Abs. 1 UmwStG verpflichtet war, zumindest für eine juristische Sekunde die in der Schlussbilanz der W-GmbH angesetzten Werte fortzuführen. Die Minderung passiven Betriebsvermögens in der Schluss- gegenüber der Anfangsbilanz führt nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zu Gewinn. In diesem Zusammenhang trifft die Auffassung der Klägerin nicht zu, dass der Übernahmefolgegewinn nach § 6 Abs. 1 Satz 1 UmwStG eine Art außerbilanzielle Gewinnzurechnung "sui generis" sei, die es nicht erlaube, eine erfolgswirksame Gewinnzurechnung vorzunehmen. Die Vorschrift ist lediglich eine gesetzliche Reaktion darauf, dass durch die Verschmelzung und die hiermit eintretende Konfusion zwischen übertragendem und übernehmendem Rechtsträger bislang bilanzierte Passivposten wegfallen können und hierdurch eine Gewinnerhöhung ausgelöst wird. § 6 Abs. 1 UmwStG begründet demnach keinen Gewinn, sondern setzt eine konfusionsbedingte Gewinnerhöhung auf Seiten des übernehmenden Rechtsträgers voraus. Lediglich aus Gründen der gesetzlichen Billigkeit berechtigt die Vorschrift eine Verteilung dieses Gewinns auf drei Wirtschaftsjahre. 43

Hinzu kommt, dass auch die Bildung der Rückstellung gewinnwirksam erfolgte (Aufwand an Pensionsrückstellung). Hierbei ist es unerheblich, dass die entsprechenden Aufwandsbuchungen während des Bestehens der W-GmbH erfolgten. Nach § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG trat die Klägerin umfassend in die steuerliche Rechtsstellung der GmbH ein. Diese steuerliche Gesamtrechtsnachfolge gilt auch für die Frage der nachträglichen Bilanzkorrektur. Es handelt sich um die Korrektur der in den Vorjahren - aus Sicht der Klägerin - bei der W-GmbH zu hoch verbuchten Zuführungen zur Pensionsrückstellung. Den Ausgleich hierfür hatte aufgrund der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge die Klägerin zu schaffen. 44

b. Entgegen der Auffassung der Klägerin hatte die Bilanzkorrektur auch nicht etwa deshalb erfolgsneutral zu erfolgen, weil durch die vorangegangene Betriebsprüfung für die Jahre 1998 bis 2000 ein Vertrauenstatbestand dergestalt geschaffen wurde, dass nur die bisherige bilanzielle Handhabung zutreffend war. Zwar ist der Klägerin Recht zu geben, dass bei der Anwendung des formellen Bilanzenzusammenhangs der Grundsatz von Treu und Glauben zu beachten ist. Der formelle Bilanzenzusammenhang findet aber auch dann Anwendung, wenn den bestandskräftigen Veranlagungen / Gewinnfeststellungen der Vorjahre eine Betriebsprüfung vorausging, bei der der streitige Bilanzansatz nicht beanstandet wurde. Die Grundsätze von Treu und Glauben werden zu Lasten der Finanzbehörde nur dann angewandt, wenn diese in der Vergangenheit dem Steuerpflichtigen unrichtige Bilanzansätze aufgedrängt hatte (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.1998 X R 96/96, BStBl II 1999, 917 m.w.N.). Dies ist im Streitfall ersichtlich nicht der Fall. Zwar dürfte die Ermittlung des zutreffenden Übernahmegewinns nach der Verschmelzung der W-GmbH auf die Klägerin Anlass für die Betriebsprüfung für die Jahre 1998 bis 2000 gewesen sein. Allerdings kann weder den Ausführungen der Klägerin noch der Betriebsprüfungs-Handakte entnommen werden, dass ihr - der Klägerin - die unzutreffende Bilanzierung der Pensionsrückstellung seinerzeit "aufgedrängt" worden war. Es finden sich noch nicht einmal Hinweise dafür, dass die bilanzsteuerrechtlich zutreffende Bewertung der fortzuführenden Pensionsrückstellung mit dem Anwartschaftsbarwert gemäß § 6a Abs. 3 Nr. 2 EStG im Zuge der damaligen Betriebsprüfung thematisiert wurde. Erst recht ist nichts dafür ersichtlich, dass der Klägerin von der Betriebsprüfung bzw. der beklagten Finanzbehörde eine Zusage hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Pensionsrückstellung erteilt worden war (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 30.03.2006 IV R 25/04, BStBl II 2008, 171 unter II. 2. d) der Gründe). Vielmehr liegt es nahe - und dies belegen auch die Ausführungen der Klägerin -, dass die Betriebsprüfung und die steuerliche Beratung schlichtweg einem gemeinsamen steuerrechtlichen Irrtum über die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen bei der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft unterlegen waren. Ein solcher unbewusster Rechtsirrtum hindert die Finanzbehörde nicht, die Korrektur in einer späteren Bilanz erfolgswirksam nachzuholen.

45

3. Die Bilanzkorrektur erfolgte auch in zutreffender Höhe. In der Bilanz zum 30.06.2001 musste die Pensionsrückstellung - wie von der Betriebsprüfung vorgenommen - mit einem Anwartschaftsbarwert gemäß § 6a Abs. 3 Nr. 2 EStG von DM 91.110 bilanziert werden. Hierbei konnte die Rückstellung in der Gesamthandsbilanz in voller Höhe von DM 344.340 bestehen bleiben. Die entsprechende Korrektur hatte - ebenfalls wie geschehen - durch die Aktivierung eines Ausgleichspostens in der Sonderbilanz des Beigeladenen in Höhe von DM 253.230 zu erfolgen (vgl. hierzu Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl., § 6 UmwStG Rdnr. 18 m.w.N.).

46

Der Senat braucht nicht darüber zu befinden, ob die Gewinnverteilung nach § 6 Abs. 1 Satz 2 UmwStG bei einer nachträglichen Bilanzkorrektur Anwendung finden kann oder ob es nicht bilanzsteuerrechtlich zutreffend gewesen wäre, den durch die Abschmelzung entstandenen Gewinn in Höhe von DM 154.163 in vollem Umfang der Besteuerung des Wirtschaftsjahres 2000/2001 zu unterwerfen. Denn in jedem Fall kann die antragsgemäße Verteilung des Gewinns aus der Bilanzkorrektur auf die Wirtschaftsjahre 2001/2002 bis 2004 als Billigkeitsentscheidung i.S. von § 163 AO gewertet werden, deren begünstigende Wirkung für die Klägerin zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit steht. Hieraus folgt, dass die am 30.06.2001 gebuchte Rücklage i.S. des § 6 Abs. 1 Satz 2 UmwStG im Streitjahr 2004 mit dem noch verbliebenen Restbetrag von EUR 13.137 gewinnerhöhend aufzulösen war.

47

48

4. Die Kostenfolge ergibt sich aus § 135 Abs. 1 und § 139 Abs. 4 FGO. Aufgrund der Kostenpflicht der Klägerin brauchte der Senat über den Antrag, die Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren festzustellen (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), nicht zu befinden.

5. Die Revision war nicht zuzulassen. Revisionszulassungsgründe i.S. von § 115 Abs. 2 FGO 49 liegen nicht vor. Der Senat folgt mit seiner Entscheidung höchstrichterlich geklärten und im Übrigen unstreitigen Rechtsprechungsgrundsätzen.