BUNDESFINANZHOF Urteil vom 22.11.2018, VI R 50/16
ECLI:DE:BFH:2018:U.221118.VIR50.16.0

Keine Übertragung einer Rücklage nach § 6b EStG ohne Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Reinvestitionswirtschaftsguts

Leitsätze

1. Eine Rücklage nach § 6b EStG darf vor der Anschaffung oder Herstellung eines Reinvestitionswirtschaftsguts nicht auf einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen übertragen werden.
2. Ein Veräußerungsgewinn, der in eine Rücklage nach § 6b EStG eingestellt worden ist, kann in einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen erst in dem Zeitpunkt überführt werden, in dem der Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionswirtschaftsguts des anderen Betriebs vorgenommen wird (Bestätigung von R 6b.2 Abs. 8 Satz 3 EStR).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13. Mai 2016 7 K 716/13 E aufgehoben.
Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Eltern des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) lebten im gesetzlichen Güterstand der Gütergemeinschaft. Sie waren Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebs, dessen Gewinn sie durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr ermittelten.

2 Im Wirtschaftsjahr 2005/2006 erzielten die Eltern des Klägers in ihrem landwirtschaftlichen Betrieb aus Grundstücksverkäufen einen Gewinn in Höhe von 344.770,54 EUR. Sie bildeten in Höhe des Veräußerungsgewinns eine Rücklage gemäß §§ 6b Abs. 3 Satz 1, 6c Abs. 1 Satz 1 EStG, die sie nach § 6c Abs. 1 Satz 2 EStG in ihrer Gewinnermittlung auf den 30. Juni 2006 als Betriebsausgabe abzogen.

3 Am 30. Dezember 2006 übertrugen die Eltern des Klägers ihren landwirtschaftlichen Betrieb unentgeltlich auf den Kläger, der den Gewinn weiterhin gemäß § 4 Abs. 3 EStG für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr ermittelte.

4 Bereits im Jahr 2003 hatten die Eltern des Klägers die ... (KG) gegründet, deren Gesellschaftszweck die Errichtung und Vermietung von Mehrfamilienhäusern war. An der KG waren die Eltern des Klägers zu jeweils 50 % als Kommanditisten beteiligt. Komplementärin war die nicht am Gesellschaftskapital beteiligte ... (GmbH).

5 Zum 1. Dezember 2005 übertrugen die Eltern des Klägers 90 % ihrer Kommanditbeteiligung an der KG zu gleichen Teilen unentgeltlich auf ihre drei Kinder. Zum 1. Oktober 2006 übertrugen sie weitere 1,8 % der Kommanditanteile.

6 In ihrer Sonderbilanz bei der KG auf den 31. Dezember 2006 wiesen die Eltern des Klägers eine Rücklage in Höhe von 344.770,54 EUR aus. Dem lag zugrunde, dass sie die in ihrem landwirtschaftlichen Betrieb gemäß §§ 6b Abs. 3 Satz 1, 6c Abs. 1 Satz 1 EStG gebildete Rücklage in ihr Sonderbetriebsvermögen bei der KG übertragen hatten. Im Sonderbetriebsvermögen befand sich außerdem das Grundstück A in B, auf dem die Eltern des Klägers ein Sechsfamilienhaus errichten ließen.

7 Das Sechsfamilienhaus wurde am 30. Juni 2007 fertiggestellt und in der Sonderbilanz der Eltern des Klägers auf den 5. Juli 2007 bilanziert. Die Rücklage wurde in voller Höhe auf die Herstellungskosten des Sechsfamilienhauses übertragen. Das Grundstück A und das darauf errichtete Sechsfamilienhaus überließen die Eltern des Klägers unentgeltlich an die KG.

8 Am 16. Juli 2007 übertrugen die Eltern des Klägers ihre verbliebenen Anteile an der KG unentgeltlich auf ihre Kinder, sodass diese seitdem zu jeweils einem Drittel als Kommanditisten an der KG beteiligt waren. Ebenfalls am 16. Juli 2007 übertrugen die Eltern des Klägers aus ihrem Sonderbetriebsvermögen das unentgeltlich an die KG überlassene, mit dem Sechsfamilienhaus bebaute Grundstück A auf die ... (GbR), an der ihre Kinder wiederum zu jeweils einem Drittel beteiligt waren. Die GbR übernahm nach dem Vertrag vom 16. Juli 2007 ein im Sonderbetriebsvermögen der Eltern gehaltenes Darlehen mit einem Soll-Stand von 120.000 EUR. Die GbR führte die unentgeltliche Überlassung des Grundstücks A an die KG fort.

9 Im Rahmen einer bei der KG durchgeführten Außenprüfung erkannte die Prüferin die Rücklage nach § 6b EStG in der Sonderbilanz der Eltern des Klägers auf den 31. Dezember 2006 nicht an. Die Übertragung der Rücklage von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen sei nicht möglich. Die Rücklage könne nur auf ein anderes, in einem (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen gehaltenes Wirtschaftsgut übertragen werden. Das fragliche Wirtschaftsgut, hier das Sechsfamilienhaus, sei am 31. Dezember 2006 jedoch noch nicht fertiggestellt gewesen. Im Zeitpunkt der Fertigstellung des Hauses im Jahr 2007 sei die Übertragung der Rücklage ebenfalls nicht möglich gewesen, da der landwirtschaftliche Betrieb bereits am 30. Dezember 2006 auf den Kläger übertragen worden sei. Die Rücklage sei deshalb spätestens im Wirtschaftsjahr 2009/2010 im landwirtschaftlichen Betrieb des Klägers aufzulösen.

10 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung der Prüferin und erhöhte bei der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr (2009) die Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft um die Hälfte des Gewinns aus der Auflösung der Rücklage zuzüglich Gewinnzuschlag.

11 Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1164 veröffentlichten Gründen statt. Das FA habe die Rücklage zu Unrecht im Betrieb des Klägers aufgelöst. Die Rücklage sei am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres im landwirtschaftlichen Betrieb nicht mehr vorhanden gewesen. Denn die Eltern des Klägers hätten die Rücklage im Jahr 2006 wirksam aus dem landwirtschaftlichen Betrieb in ihr Sonderbetriebsvermögen bei der KG übertragen. Über den von den Klägern ebenfalls gestellten Hilfsantrag, das FA zu verpflichten, die Einkommensteuer für 2009 aus Billigkeitsgründen erklärungsgemäß festzusetzen, entschied das FG auf dieser Grundlage nicht mehr.

12 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

13 Es beantragt,

das Urteil des FG vom 13. Mai 2016 7 K 716/13 E aufzuheben und die Klage abzuweisen.

14 Die Kläger beantragen,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

16 1. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz hat das FA die Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft zu Recht um die Hälfte des Gewinns aus der Auflösung der Rücklage zuzüglich Gewinnzuschlag erhöht.

17 a) Steuerpflichtige, die Grund und Boden veräußern, können nach § 6b Abs. 1 EStG und bei Vorliegen der in § 6b Abs. 4 EStG genannten Voraussetzungen im Wirtschaftsjahr der Veräußerung einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns von den Anschaffungs- und Herstellungskosten bestimmter anderer Wirtschaftsgüter abziehen. Soweit dieser Abzug nicht vorgenommen wird, kann im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden (§ 6b Abs. 3 Satz 1 EStG). Ermittelt der Steuerpflichtige --wie im Streitfall der Kläger und seine Eltern-- den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, ist § 6b EStG mit Ausnahme des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG entsprechend anzuwenden (§ 6c Abs. 1 Satz 1 EStG). Soweit nach § 6b Abs. 3 EStG eine Rücklage gebildet werden kann, ist ihre Bildung als Betriebsausgabe (Abzug) und ihre Auflösung als Betriebseinnahme (Zuschlag) zu behandeln; der Zeitraum zwischen Abzug und Zuschlag gilt als Zeitraum, in dem die Rücklage bestanden hat (§ 6c Abs. 1 Satz 2 EStG). Soweit eine nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG gebildete Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst wird, ohne dass ein entsprechender Betrag nach Abs. 3 abgezogen wird, ist gemäß § 6b Abs. 7 EStG der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.

18 b) Die Eltern des Klägers, die den Güterstand der Gütergemeinschaft vereinbart hatten, bildeten nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) auch ohne ausdrücklich vereinbarten Gesellschaftsvertrag eine Mitunternehmerschaft (s. z.B. BFH-Urteil vom 14. Februar 2008 IV R 44/05, BFH/NV 2008, 1156). Sie erzielten in ihrem landwirtschaftlichen Betrieb aus Grundstücksverkäufen einen Gewinn in Höhe von 344.770,54 EUR. Nach den Feststellungen des FG bildeten sie in Höhe des Veräußerungsgewinns eine Rücklage gemäß §§ 6b Abs. 3 Satz 1, 6c Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG.

19 Soweit die Kläger erstmals in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat geltend gemacht haben, die Rücklage sei nicht (wirksam) im landwirtschaftlichen Betrieb der Eltern des Klägers gebildet worden, stehen dem die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz entgegen, an die der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist. Die Kläger haben in ihrer Klagebegründung vor dem FG zudem selbst vorgetragen, dass die "Eltern des Klägers ... in ihrem landwirtschaftlichen Betrieb aufgrund von Grundstücksverkäufen einen Gewinn in Höhe von 344.770,54 EUR erzielt und diesen Betrag in eine Rücklage nach § 6c EStG zum 30.06.2006 eingestellt" haben. Noch in ihrer Revisionserwiderung haben die Kläger wörtlich ausgeführt: "Die Bildung der Rücklage nach § 6c EStG im Betrieb der Rechtsvorgänger ist unstreitig." Bei dieser Sachlage können die Kläger nicht mehr mit ihrem erstmals in der mündlichen Verhandlung vor dem Revisionsgericht geltend gemachten Vorbringen gehört werden, die Rücklage sei nicht im Betrieb der aus den Eltern des Klägers bestehenden Mitunternehmerschaft, sondern allein vom Vater des Klägers gebildet worden.

20 c) Die Eltern des Klägers konnten die Rücklage entgegen der Auffassung des FG nicht in ihr Sonderbetriebsvermögen bei der KG übertragen und sie dementsprechend dort auch nicht in ihrer Sonderbilanz auf den 31. Dezember 2006 ausweisen.

21 aa) Die Rücklage nach § 6b EStG ist kein Wirtschaftsgut. Sie kann folglich nicht nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG übertragen werden. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit.

22 bb) § 6b EStG erlaubt allerdings wegen der (bis 31. Dezember 1998 und ab 1. Januar 2002 wieder geltenden, dazu BFH-Urteil vom 9. September 2010 IV R 22/07, BFH/NV 2011, 31, Rz 17, m.w.N.) gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise der Steuervergünstigung nach §§ 6b, 6c EStG grundsätzlich den Abzug eines dem Steuerpflichtigen zuzurechnenden Veräußerungsgewinns nicht nur betriebsbezogen, sondern auch von Anschaffungs- und Herstellungskosten bestimmter anderer Wirtschaftsgüter eines Einzel- oder Sonderbetriebsvermögens des Steuerpflichtigen sowie in Höhe des auf den Steuerpflichtigen entfallenden ideellen Anteils von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens einer (anderen) Personengesellschaft, an der der Steuerpflichtige (ebenfalls) als Mitunternehmer beteiligt ist (BFH-Urteile vom 10. Juli 1980 IV R 136/77, BFHE 131, 313, BStBl II 1981, 84, unter 2.2.b; in BFH/NV 2011, 31, und vom 9. November 2017 IV R 19/14, BFHE 260, 121, BStBl II 2018, 575, Rz 27; Blümich/ Schießl, § 6b EStG Rz 232; Heger, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 6b Rz A 18; Marchal in Herrmann/Heuer/ Raupach --HHR--, § 6b EStG Rz 47; Schmidt/Loschelder, EStG, 37. Aufl., § 6b Rz 45, sowie R 6b.2 Abs. 7 Nr. 4 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR--).

23 Die Eltern des Klägers waren daher grundsätzlich befugt, die in ihrem landwirtschaftlichen Betrieb gebildete Rücklage von den Anschaffungs- und Herstellungskosten anderer Wirtschaftsgüter in ihrem Sonderbetriebsvermögen bei der KG abzuziehen.

24 cc) Dem Abzug stand im Streitfall aber entgegen, dass sich zum Bilanzstichtag am 31. Dezember 2006 in ihrem Sonderbetriebsvermögen bei der KG kein (Reinvestitions-)Wirtschaftsgut befand, von dessen Anschaffungs- und Herstellungskosten sie die Rücklage hätten abziehen können. Eine isolierte Übertragung der Rücklage in ein anderes (Sonder-)Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen ohne (gleichzeitigen) Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines begünstigten Wirtschaftsguts lässt § 6b EStG --entgegen der Ansicht des FG-- nicht zu.

25 Nach § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG i.V.m. § 6c Abs. 1 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige einen Betrag bis zur Höhe der nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG gebildeten Rücklage von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG bezeichneten Wirtschaftsgüter, die in den folgenden vier Wirtschaftsjahren (bzw. unter den Voraussetzungen des § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG in den folgenden sechs Jahren) angeschafft oder hergestellt worden sind, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung unter Berücksichtigung der Einschränkungen des § 6b Abs. 1 Sätze 2 bis 4 EStG abziehen.

26 Der Abzug eines Betrags in Höhe der Rücklage setzt nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes mithin insbesondere voraus, dass er von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines innerhalb von vier bzw. sechs Jahren angeschafften oder hergestellten (Reinvestitions-)Wirtschaftsguts vorgenommen wird (s. z.B. BFH-Urteil vom 10. März 2016 IV R 41/13, BFHE 253, 337, BStBl II 2016, 984, Rz 34). Dabei kommt es wegen der gesellschafterbezogenen Betrachtung --abgesehen von der in § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG geregelten und im Streitfall nicht einschlägigen Einschränkung-- nicht darauf an, ob das (Reinvestitions-)Wirtschaftsgut in dem Betrieb des Steuerpflichtigen angeschafft oder hergestellt worden ist, in dem auch die Rücklage nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG gebildet wurde. Vielmehr kann der Abzug insbesondere auch im Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen in

Steuerpflichtigen angeschafft oder hergestellt worden ist, in dem auch die Rücklage nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG gebildet wurde. Vielmehr kann der Abzug insbesondere auch im Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen in einem anderen Betrieb vorgenommen werden. Die schlichte Übertragung einer Rücklage ohne Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines (Reinvestitions-) Wirtschaftsguts findet im Gesetz --entgegen der Auffassung der Kläger und des FG-- allerdings keine Grundlage. § 6b EStG enthält keine Regelung, die eine derartige Übertragung zulässt. Die in R 6b.2 Abs. 8 Satz 3 EStR von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, eine nach § 6b Abs. 3 EStG gebildete Rücklage könne auf einen anderen Betrieb erst in dem Wirtschaftsjahr übertragen werden, in dem der Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern des anderen Betriebs vorgenommen werde (ebenso z.B. Blümich/Schießl, § 6b EStG Rz 280; Heger, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 6b Rz D3; HHR/Marchal, § 6b EStG Rz 94; Jachmann-Michel in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 6b Rz 30; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 6b Rz 59; Bolk, Deutsches Steuerrecht 2018, 976), stellt mithin eine zutreffende Auslegung des Gesetzes dar.

27 Dementsprechend hat der BFH auch bereits entschieden, dass die Rücklage nach § 6b EStG nur in dem Betrieb gebildet und aufgelöst werden darf, in dem der fragliche Gewinn realisiert wurde. Dies gilt auch dann, wenn "die Rücklage auf Wirtschaftsgüter eines anderen Betriebs des Steuerpflichtigen übertragen werden soll" (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2012 IV R 41/09, BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313, Rz 35). Die von einem Abzug von den Anschaffungs- und Herstellungskosten unabhängige "Übertragung" einer § 6b-Rücklage würde abweichend hiervon aber dazu führen, dass nicht der veräußernde, sondern der reinvestierende Betrieb über die Auflösung der Rücklage entscheiden würde.

28 Folglich konnten die Eltern des Klägers die in ihrem landwirtschaftlichen Betrieb gebildete Rücklage nach §§ 6b, 6c EStG nicht --wie geschehen-- ohne Abzug von den Anschaffungs- und Herstellungskosten eines begünstigten (Reinvestitions-)Wirtschaftsguts zum 31. Dezember 2006 in ihr Sonderbetriebsvermögen bei der KG übertragen.

29 d) Die Eltern des Klägers konnten die Rücklage bis zum 31. Dezember 2006 auch (noch) nicht von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Sechsfamilienhauses abziehen. Dabei kann der Senat im Streitfall dahinstehen lassen, ob die Eltern das Sechsfamilienhaus angeschafft oder hergestellt haben (s. dazu BFH-Urteil vom 1. Februar 2012 I R 57/10, BFHE 236, 374, BStBl II 2012, 407, Rz 17, m.w.N.). Denn die Anschaffung oder Herstellung des Sechsfamilienhauses erfolgte nicht schon im Jahr 2006, sondern erst im Jahr 2007. Nach den nicht angegriffenen und den Senat daher bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) wurde das Sechsfamilienhaus (erst) am 30. Juni 2007 fertiggestellt. Anhaltspunkte dafür, dass der Gefahrübergang im Streitfall ausnahmsweise noch vor der Fertigstellung des Sechsfamilienhauses erfolgte, sind im Streitfall weder vom FG festgestellt noch von den Klägern geltend gemacht worden. Eine Übertragung der Rücklage auf unfertige Gebäude vor deren Anschaffung oder Herstellung kommt indes nicht in Betracht (Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 6b Rz 107; Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, B Rz 975b).

30 e) Die Rücklage war damit am 30. Dezember 2006 weiterhin im landwirtschaftlichen Betrieb der Eltern des Klägers vorhanden. Zu diesem Datum übertrugen die Eltern den landwirtschaftlichen Betrieb unentgeltlich auf den Kläger. Dieser trat als Betriebsübernehmer in die Rechte und Pflichten der Betriebsübergeber --seiner Eltern-- ein. Die von den Eltern gebildete Rücklage war deshalb vom Kläger zu übernehmen und entsprechend fortzuführen (s. BFH-Urteil vom 23. April 2009 IV R 9/06, BFHE 225, 15, BStBl II 2010, 664, Rz 39). Dies hat zur Folge, dass eine Übertragung der Rücklage auf ein Reinvestitionsobjekt oder eine gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage mit der unentgeltlichen Betriebsübernahme durch den Kläger ausschließlich bei diesem zu erfassen war (s. BFH-Urteile vom 22. Juni 2017 VI R 84/14, BFHE 258, 413, BStBl II 2018, 171, Rz 11, und in BFHE 225, 15, BStBl II 2010, 664, Rz 39).

31 f) Der Kläger hat die Rücklage nach den Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) vor Ablauf des Wirtschaftsjahres 2009/2010 weder aufgelöst noch von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines begünstigten (Reinvestitions-)Wirtschaftsguts abgezogen. Insbesondere hat der Kläger keinen Abzug von dem auf ihn entfallenden (ideellen) Anteil der Anschaffungskosten des Sechsfamilienhauses vorgenommen, das er durch die (anteilige) Übernahme der Darlehnsverbindlichkeit seiner Eltern (teil-)entgeltlich angeschafft hatte. Auch dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig.

32 g) Das FA hat die im landwirtschaftlichen Betrieb des Klägers (noch) vorhandene Rücklage nach §§ 6b, 6c EStG somit zu Recht zum Abschluss des Wirtschaftsjahres 2009/2010 gewinnerhöhend aufgelöst und die entsprechende Betriebseinnahme und den Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG gemäß § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1 EStG im Streitjahr zur Hälfte erfasst.

33 Dem steht auch nicht entgegen, dass durch die (unentgeltliche) Übertragung des landwirtschaftlichen Betriebs auf den Kläger zum 30. Dezember 2006 zwei Rumpfwirtschaftsjahre entstanden sind. Das Wirtschaftsjahr umfasst regelmäßig einen Zeitraum von zwölf Monaten (§ 8b Satz 1 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV--) und ist bei Landwirten grundsätzlich der Zeitraum vom 1. Juli bis 30. Juni (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG). Regelmäßig beträgt der Reinvestitionszeitraum daher 48 Monate. Gemäß § 8b Satz 2 EStDV kann das Wirtschaftsjahr jedoch auch einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten (sog. Rumpfwirtschaftsjahr) und im Einzelfall, bei bestimmten land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten erfassen (s. § 8c Abs. 2 Satz 2 EStDV). Nach dem Gesetzeswortlaut fällt unter das Wirtschaftsjahr i.S. des § 6b Abs. 3 EStG auch das Rumpfwirtschaftsjahr gemäß § 8b Satz 2 EStDV. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Betriebsübergabe gemäß § 6 Abs. 3 EStG steht. In diesem Fall tritt der Betriebsübernehmer (Rechtsnachfolger) in die Rechtsposition des Betriebsübergebers (Rechtsvorgänger) ein. Dies gilt, wie oben bereits dargelegt, auch hinsichtlich der Rücklage gemäß § 6b Abs. 3 EStG. In diesem Fall gebieten Sinn und Zweck der Regelung, den Reinvestitionszeitraum von vier Jahren nicht durch die Entstehung eines Rumpfwirtschaftsjahres in der Person des Betriebsübergebers abzukürzen. Vielmehr ist im Fall der unentgeltlichen Betriebsübernahme während des laufenden Wirtschaftsjahres das insoweit zwingend gemäß § 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV entstehende Rumpfwirtschaftsjahr beim Betriebsübergeber mit dem entstehenden Rumpfwirtschaftsjahr beim Betriebsübernehmer zu verklammern und lediglich als ein Wirtschaftsjahr i.S. des § 6b Abs. 3 EStG zu werten. Durch diese Verklammerung wird sichergestellt, dass die Reinvestitionsfrist auch im Fall der unentgeltlichen Betriebsübergabe einen Zeitraum von 48 Monaten umfassen kann (BFH-Urteil in BFHE 225, 15, BStBl II 2010, 664, Rz 59 und 60).

34 2. Das vor dem FG hilfsweise geltend gemachte Klagebegehren, das FA zu verpflichten, die Einkommensteuer aus Billigkeitsgründen erklärungsgemäß festzusetzen, hat ebenfalls keinen Erfolg. Über dieses Klagebegehren brauchte das FG nicht zu entscheiden, weil es bereits dem Hauptantrag der Kläger entsprochen hatte. Durch die Revision des FA gegen seine Verurteilung nach dem Hauptantrag fällt allerdings auch der Hilfsantrag der Kläger (automatisch) in der Rechtsmittelinstanz an (s. BFH-Urteile vom 13. Oktober 2016 IV R 21/13, BFHE 256, 156, BStBl II 2017, 475, Rz 68, und vom 25. April 2012 I R 2/11, BFH/NV 2012, 1649, Rz 17, m.w.N.).

35 Der Hilfsantrag ist jedoch unbegründet. Das FA hat es ermessensfehlerfrei abgelehnt, die Einkommensteuer aufgrund der von den Klägern allein geltend gemachten sachlichen Unbilligkeit erklärungsgemäß ohne die Gewinnerhöhung aufgrund der Auflösung der Rücklage festzusetzen.

36 a) Gemäß § 163 Satz 1 der Abgabenordnung in der bis zum 31. Dezember 2016 geltenden Fassung (AO) können Steuern niedriger festgesetzt und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des Einzelfalls unbillig wäre.

37 Sachlich unbillig ist die Festsetzung einer Steuer, wenn sie zwar äußerlich dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall derart zuwiderläuft, dass die Erhebung der Steuer als unbillig erscheint (BFH-Urteil vom 20. September 2012 IV R 29/10, BFHE 238, 518, BStBl II 2013, 505). So verhält es sich, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass der Gesetzgeber die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage --wenn er sie als regelungsbedürftig erkannt hätte-- i.S. der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 26. Mai 1994 IV R 51/93, BFHE 174, 482, BStBl II 1994, 833, unter 2., m.w.N.; BFH-Beschluss vom 12. September 2007 X B 18/03, BFH/NV 2008, 102, unter II.5.b, m.w.N.). Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (BFH-Urteile vom 7. Oktober 2010 V R 17/09, BFH/NV 2011, 865, Rz 13, und vom 4. Februar 2010 II R 25/08, BFHE 228, 130, BStBl II 2010, 663, Rz 11, jeweils m.w.N.). Billigkeitsmaßnahmen sollen mithin ein vom Gesetz gedecktes, aber vom Gesetzgeber nicht gewolltes Ergebnis vermeiden (BFH-Urteile vom 21. November 1958 VI 48/57 S, BFHE 68, 176, BStBl III 1959, 69, und vom 9. Februar 1972 II R 99/70, BFHE 105, 172, BStBl II 1972, 503) und einem Überhang des gesetzlichen Tatbestandes über die mit Sinn und Zweck des Steuergesetzes zu vereinbarende Regelung Rechnung tragen und die steuerliche Belastung auf das vom Gesetzgeber gewollte Maß zurückführen (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 5. April 1978 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102, BStBl II 1978, 441; BFH-Urteile vom 2. Juli 1997 I R 25/96, BFHE 183, 33, BStBl II 1997, 714; vom 20. Dezember 1995 I R 166/94, BFHE 180, 46, BStBl II 1996, 308, und vom 26. April 1995 XI R 81/93, BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754; Klein/Rüsken, AO, 14. Aufl., § 163 Rz 35).

38 Die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme ist eine Ermessensentscheidung, die von den Gerichten nur in den von § 102 FGO gezogenen Grenzen überprüft werden kann (Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603). Nach dieser Vorschrift ist die gerichtliche Prüfung darauf beschränkt, ob die Behörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem ihr eingeräumten Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Nur ausnahmsweise kann das Gericht eine Verpflichtung zum Erlass aussprechen (§ 101 Satz 1 i.V.m. § 121 FGO), wenn der Ermessensspielraum derart eingeschränkt ist, dass nur eine einzige Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt (Ermessensreduzierung auf Null; ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 26. Oktober 1994 X R 104/92, BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297, und vom 14. Juli 2010 X R 34/08, BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916, Rz 27).

39 b) Der erkennende Senat vermag nach diesen Maßstäben in der Ablehnung des Antrags der Kläger auf abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO keinen Ermessensfehler des FA festzustellen. Eine Ermessensreduzierung auf Null liegt nicht vor.

40 Das FA hat in der Einspruchsentscheidung darauf hingewiesen, dass die Übertragung einer Rücklage nach §§ 6b, 6c EStG vor Fertigstellung eines Reinvestitionswirtschaftsguts nicht zulässig ist und die Eltern des Klägers die Rücklage daher nicht zum 31. Dezember 2006 in ihr Sonderbetriebsvermögen bei der KG übertragen konnten. Es hat ferner darauf abgestellt, dass die Finanzverwaltung diese --dem Gesetz entsprechende-- Rechtsauffassung bereits in den Einkommensteuer-Richtlinien 1990 und seitdem fortlaufend vertreten habe. Die steuerfreie Übertragung der im landwirtschaftlichen Betrieb der Eltern des Klägers aufgedeckten stillen Reserven sei bei einer anderen Gestaltung als der im Streitfall gewählten zudem möglich gewesen. Die so begründete Entscheidung des FA, die dem Gesetz entsprechende Rechtsfolge nicht durch eine abweichende Steuerfestsetzung im Billigkeitswege abzuändern, lässt keinen Ermessensfehler erkennen. Es ist nicht ersichtlich, dass sie den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall zuwiderläuft.

41 Soweit sich die Kläger auf die Ausführungen in dem BFH-Urteil in BFHE 225, 15, BStBl II 2010, 664 (Rz 69 ff.) berufen, ergibt sich daraus für den Streitfall nichts Abweichendes. Der BFH hat dort in einem obiter dictum die Auffassung vertreten, im Falle einer mittelbaren Grundstücksschenkung sei angesichts der Besonderheiten des damaligen Streitfalls eine abweichende Festsetzung der Einkommensteuer aus sachlichen Billigkeitsgründen geboten. Der Senat kann dahinstehen lassen, ob er sich den Ausführungen in dem vorgenannten obiter dictum anschließen könnte. Denn der vorliegende Fall ist mit dem Sachverhalt, der dem BFH-Urteil in BFHE 225, 15, BStBl II 2010, 664 zugrunde lag, nicht vergleichbar.

42 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.