

## BFH: Rücklage für Ersatzbeschaffung

Nach Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung ist die Reinvestition - in Anlehnung an die Reinvestitionsfrist einer § 6b-Rücklage - innerhalb von vier Wirtschaftsjahren nach der Bildung der Rücklage auszuführen. Bei der beabsichtigten Herstellung eines neuen funktionsgleichen Gebäudes beträgt die Frist sechs Wirtschaftsjahre. Soweit das Ersatzwirtschaftsgut bis zum Ablauf der Frist nicht angeschafft oder hergestellt worden ist, ist die Rücklage bei Fristablauf gewinnerhöhend aufzulösen (Abweichung von R 35 EStR a.F. - jetzt R 6.6 EStR 2008). Es wird widerleglich vermutet, dass die bei Bildung der Rücklage nachgewiesene Investitionsabsicht bis zum Fristablauf fortbesteht. Wird festgestellt, dass die Investitionsabsicht vor Ablauf der Reinvestitionsfrist aufgegeben worden ist, ist die Rücklage für Ersatzbeschaffung im Zeitpunkt der Aufgabe der Absicht aufzulösen.

### Sachverhalt

Der Kläger übernahm 1998 den landwirtschaftlichen Betrieb seines Vaters (V). Bereits im August 1996 war eine zum Betriebsvermögen des V gehörende Scheune durch einen Brand fast vollständig zerstört worden. Da für die Scheune eine Gebäudeversicherung bei der X-Versicherung bestand, bilanzierte V zunächst eine Forderung gegenüber der X-Versicherung und bildete in gleicher Höhe eine Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 35 EStR in ihrer damaligen Fassung (EStR a.F.). V begann sodann mit der Instandsetzung des vorderen Teils der beschädigten Scheune. Zum 30.06.1998 bestand aufgrund inzwischen geleisteter Teilzahlungen der X-Versicherung noch eine Forderung in entsprechend reduzierter Höhe, die der Kläger in seine Bilanz auf den 01.07.1998 übernahm. Zugleich minderte sich die Rücklage für Ersatzbeschaffung auf denselben Betrag. Die Forderung gegenüber der X-Versicherung und die Rücklage für Ersatzbeschaffung wies der Kläger zum 30.06.2001 unverändert aus.

In den Einkommensteuerbescheiden 2001 und 2002 löste das Finanzamt die Rücklage für Ersatzbeschaffung gewinnerhöhend auf. Die gegen die Bescheide eingelegten Einsprüche verwarf das Finanzamt mit der Begründung, der Kläger habe die von V begonnene Instandsetzung der abgebrannten Scheune nach Hofübernahme nicht fortgesetzt. Eine ernsthafte Absicht der Ersatzbeschaffung sei am Bilanzstichtag 30.06.2002 nicht mehr erkennbar gewesen. Die dagegen gerichtete Klage wies das FG als unbegründet ab.

### Entscheidung

Das FG ist zwar im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die vom Kläger zunächst zulässigerweise fortgeführte Rücklage für Ersatzbeschaffung aufzulösen war. Die Feststellungen des FG reichen allerdings nicht aus, um darüber entscheiden zu können, zu welchem Stichtag diese Auflösung vorzunehmen war.

Nach den von der Rechtsprechung entwickelten und von der Finanzverwaltung in R 35 EStR a.F. (jetzt R 6.6 EStR 2008) übernommenen Grundsätzen zur sog. Rücklage für Ersatzbeschaffung kann eine Gewinnrealisierung durch Aufdeckung stiller Reserven vermieden werden, wenn ein Wirtschaftsgut aufgrund höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen eine Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet und alsbald ein funktionsgleiches Ersatzwirtschaftsgut angeschafft wird. Bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung handelt es sich um ein inzwischen gewohnheitsrechtlich anerkanntes Rechtsinstitut (vgl. BFH-Urteil vom 17.03.2004), dem der Gedanke zugrunde liegt, dass die für die ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter erlangten Beträge ungeschmälert einer Ersatzbeschaffung zur Verfügung stehen sollen, was nicht möglich wäre, wenn sie zum Teil besteuert würden.

Die Bildung der Rücklage setzt voraus, dass die Absicht zur Ersatzbeschaffung besteht; andernfalls bleibt es bei der Gewinnerhöhung. Der Steuerpflichtige hat das Bestehen der Ersatzbeschaffungsabsicht darzulegen und nachzuweisen. Ein bilanzierender Steuerpflichtiger dokumentiert diese Absicht bereits durch die ordnungsgemäße Bildung der Rücklage in seiner Bilanz (vgl. BFH-Urteil vom 29.04.1999). Ein darüber hinausgehender

Nachweis oder eine Glaubhaftmachung der Reinvestitionsabsicht wird für die erstmalige Bildung der Rücklage nicht verlangt, solange dem Steuerpflichtigen die Vornahme der Investition objektiv möglich ist (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.2007). Die Rücklage für Ersatzbeschaffung muss gewinnerhöhend aufgelöst werden, wenn die Absicht der Ersatzbeschaffung aufgegeben wird. Sie ist außerdem aufzulösen, wenn die Reinvestition nicht innerhalb einer bestimmten Frist durchgeführt wird.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung beträgt die angemessene Reinvestitionsfrist bei Ausscheiden eines Grundstücks oder Gebäudes aus dem Betriebsvermögen zwei Jahre; die Frist soll im Einzelfall angemessen verlängert werden können, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten sei, aber aus besonderen Gründen noch nicht durchgeführt werden können (R 35 Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStR a.F.). Dieser Auffassung schließt sich der Senat nicht an. Er hält es aus Vereinfachungsgründen und zur Verwirklichung eines gleichmäßigen und vorhersehbaren Gesetzesvollzugs für angebracht, die Frage nach einer angemessenen Reinvestitionsfrist unter Berücksichtigung des in § 6b Abs. 3 S. 2 und 3 EStG allgemein zum Ausdruck kommenden Rechtsgedankens zu beantworten. Zu einer solchen Konkretisierung des von ihr entwickelten Rechtsinstituts der Rücklage für Ersatzbeschaffung ist die Rechtsprechung befugt.

§ 6b Abs. 1 EStG eröffnet die Möglichkeit, die bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter aufgedeckten stillen Reserven auf ein im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafftes oder hergestelltes Ersatzwirtschaftsgut zu übertragen. Nach § 6b Abs. 3 EStG kann der Steuerpflichtige die stillen Reserven auch auf ein später angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut übertragen, indem er im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine gewinnmindernde Rücklage bildet und diese im Reinvestitionsjahr gegen Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auflöst. Hierfür sieht § 6b Abs. 3 S. 2 EStG eine Frist von vier Wirtschaftsjahren vor. Diese Frist verlängert sich nach § 6b Abs. 3 S. 3 EStG bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit deren Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist. Eine darüber hinausgehende Verlängerungsmöglichkeit sieht § 6b EStG nicht vor.

§ 6b EStG dient einem der Rücklage für Ersatzbeschaffung vergleichbaren Zweck. Der BFH hält es deshalb für angebracht, für die Bemessung einer angemessenen Reinvestitionsfrist an den in § 6b Abs. 3 EStG zum Ausdruck gebrachten Rechtsgedanken anzuknüpfen. Es ist kein Grund dafür ersichtlich, in Fällen der Ersatzbeschaffung nach R 35 EStR a.F. eine kürzere Investitionsfrist vorzusehen, als sie von § 6b Abs. 3 EStG geregelt wird. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass von § 6b EStG privilegierte geplante Reinvestitionsmaßnahmen regelmäßig längerfristig vorbereitet werden, während die Ersatzbeschaffung eines Wirtschaftsguts wegen seines Untergangs aufgrund höherer Gewalt den Steuerpflichtigen unvorbereitet trifft und eine Reinvestition deshalb mindestens denselben Zeitbedarf auslöst.

Vor diesem Hintergrund bemisst der Senat die Reinvestitionsfrist entsprechend dem Rechtsgedanken des § 6b Abs. 3 S. 2 und 3 EStG auf einen Zeitraum von vier Wirtschaftsjahren nach der Bildung der Rücklage. Für die Herstellung eines neuen - im Bereich der Rücklage für Ersatzbeschaffung funktionsgleichen - Gebäudes beträgt die Reinvestitionsfrist sechs Jahre. Auf einen bestimmten Herstellungsbeginn kommt es dabei im Unterschied zur Regelung in § 6b Abs. 3 S. 3 EStG nicht an, weil die Bildung der Rücklage für Ersatzbeschaffung bereits - wie ausgeführt - den Nachweis der Investitionsabsicht erfordert und die Umsetzung dieser Absicht regelmäßig zu einem frühzeitigen Herstellungsbeginn führen wird. Eine über diese Fristen hinausgehende Möglichkeit zur Fristverlängerung im Einzelfall besteht nicht.

Während des Laufs der Reinvestitionsfrist bedarf es keiner ständigen Überprüfung, ob die ursprünglich festgestellte Investitionsabsicht noch fortbesteht. Der Fortbestand der Absicht wird widerleglich vermutet. Bestehen im Einzelfall Anhaltspunkte für eine Aufgabe der Investitionsabsicht, hat das Finanzamt diese darzulegen und ggf. nachzuweisen.

Unter Anwendung der vorgenannten Rechtsgrundsätze ist im Streitfall zwar davon auszugehen, dass V die streitbefangene Rücklage für Ersatzbeschaffung zu Recht im Wirtschaftsjahr 1996/97 gebildet und der Kläger sie auch zu Recht fortgeführt hat. Der BFH kann allerdings mangels entsprechender Feststellungen des FG nicht darüber entscheiden, zu welchem Zeitpunkt die Rücklage aufzulösen war. Da die Reinvestition auf die Herstellung eines Gebäudes gerichtet war, betrug die Frist für deren Ausführung sechs Wirtschaftsjahre

seit Bildung der Rücklage. Die Rücklage war danach spätestens am 30.06.2003 aufzulösen. Bis dahin war von einer Investitionsabsicht auszugehen. Allerdings hat das FG angenommen, der Kläger habe die Absicht der Ersatzbeschaffung schon zum 30.06.2002 erbracht. Diese Annahme ist indessen nicht durch entsprechende Feststellungen gedeckt. Vielmehr stützt sich das FG alleine darauf, dass der Kläger bezogen auf diesen Stichtag weder einen Nachweis zum Fortbestehen seiner Ersatzbeschaffungsabsicht erbracht noch Gründe vorgetragen habe, warum er die Wiedererrichtung hinausgezögert habe. Nach den vorstehenden Grundsätzen bedarf es konkreter Anhaltspunkte dafür, dass die Investitionsabsicht aufgegeben worden ist. Derartige Umstände kann der BFH anhand der bisher getroffenen Feststellungen nicht erkennen.

#### **Betroffene Norm**

R 35 EStR a.F. (jetzt R 6.6 EStR 2008)  
Streitjahre 2001 und 2002

#### **Vorinstanz**

[Niedersächsisches Finanzgericht](#), Urteil vom 16.12.2008, 15 K 40/07

#### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 12.01.2012, [IV R 4/09](#)

#### **Weitere Fundstellen**

BFH, Urteil vom 17.03.2004, II R 64/01, BStBl II 2004, S. 766

BFH, Urteil vom 29.04.1999, IV R 7/98, BStBl II 1999, S. 488

BFH, Urteil vom 11.10.2007, X R 1/06, BStBl II 2008, S. 119

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://www.deloitte-tax-news.de)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.