

§ 6b

Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

(1) ¹Steuerpflichtige, die

Grund und Boden,

Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn der Aufwuchs zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört,

Gebäude oder Binnenschiffe

veräußern, können im Wirtschaftsjahr der Veräußerung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Satz 2 bezeichneten Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden sind, einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns abziehen. ²Der Abzug ist zulässig bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von

1. Grund und Boden,
soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden entstanden ist,
2. Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn der Aufwuchs zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört,
soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden oder der Veräußerung von Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden entstanden ist,
3. Gebäuden,
soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden, von Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden entstanden ist, oder
4. Binnenschiffen, soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Binnenschiffen entstanden ist.

³Der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden steht ihre Erweiterung, ihr Ausbau oder ihr Umbau gleich. ⁴Der Abzug ist in diesem Fall nur von dem Aufwand für die Erweiterung, den Ausbau oder den Umbau der Gebäude zulässig.

(2) ¹Gewinn im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt, mit dem das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen gewesen wäre. ²Buchwert ist der Wert, mit dem ein Wirtschaftsgut nach § 6 anzusetzen ist.

(3) ¹Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach Absatz 1 nicht vorgenommen haben, können sie im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den

steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. ²Bis zur Höhe dieser Rücklage können sie von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Absatz 1 Satz 2 bezeichneten Wirtschaftsgüter, die in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt worden sind, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung einen Betrag unter Berücksichtigung der Einschränkungen des Absatzes 1 Satz 2 bis 4 abziehen. ³Die Frist von vier Jahren verlängert sich bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs begonnen worden ist. ⁴Die Rücklage ist in Höhe des abgezogenen Betrags gewinnerhöhend aufzulösen. ⁵Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen, soweit nicht ein Abzug von den Herstellungskosten von Gebäuden in Betracht kommt, mit deren Herstellung bis zu diesem Zeitpunkt begonnen worden ist; ist die Rücklage am Schluss des sechsten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.

(4) ¹Voraussetzung für die Anwendung der Absätze 1 und 3 ist, dass

1. der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt,
2. die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben,
3. die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören,
4. der bei der Veräußerung entstandene Gewinn bei der Ermittlung des im Inland steuerpflichtigen Gewinns nicht außer Ansatz bleibt und
5. der Abzug nach Absatz 1 und die Bildung und Auflösung der Rücklage nach Absatz 3 in der Buchführung verfolgt werden können.

²Der Abzug nach den Absätzen 1 und 3 ist bei Wirtschaftsgütern, die zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören oder der selbständigen Arbeit dienen, nicht zulässig, wenn der Gewinn bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs entstanden ist.

(5) An die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des Absatzes 1 tritt in den Fällen, in denen das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden ist, der Buchwert am Schluss des Wirtschaftsjahrs der Anschaffung oder Herstellung.

(6) ¹Ist ein Betrag nach Absatz 1 oder 3 abgezogen worden, so tritt für die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung oder in den Fällen des § 6 Abs. 2 und Abs. 2a im Wirtschaftsjahr des Abzugs der verbleibende Betrag an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ²In den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 sind die um den Abzugsbetrag nach Absatz 1 oder 3 geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten maßgebend.

(7) Soweit eine nach Absatz 3 Satz 1 gebildete Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst wird, ohne dass ein entsprechender Betrag nach Absatz 3 abgezogen wird, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahrs, in dem die Rück-

lage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 Prozent des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.

(8) ¹Werden Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen an einen der in Satz 3 bezeichneten Erwerber übertragen, sind die Absätze 1 bis 7 mit der Maßgabe anzuwenden, dass

1. die Fristen des Absatzes 3 Satz 2, 3 und 5 sich jeweils um drei Jahre verlängern und
2. an die Stelle der in Absatz 4 Nr. 2 bezeichneten Frist von sechs Jahren eine Frist von zwei Jahren tritt.

²Erwerber im Sinne des Satzes 1 sind Gebietskörperschaften, Gemeindeverbände, Verbände im Sinne des § 166 Abs. 4 des Baugesetzbuchs, Planungsverbände nach § 205 des Baugesetzbuchs, Planungsträger nach § 157 des Baugesetzbuchs, Entwicklungsträger nach § 167 des Baugesetzbuchs sowie Erwerber, die städtebauliche Sanierungsmaßnahmen als Eigentümer selbst durchführen (§ 147 Abs. 2 und § 148 Abs. 1 des Baugesetzbuchs).

(9) Absatz 8 ist nur anzuwenden, wenn die nach Landesrecht zuständige Behörde bescheinigt, dass die Übertragung der Wirtschaftsgüter zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen an einen der in Absatz 8 Satz 2 bezeichneten Erwerber erfolgt ist.

(10) ¹Steuerpflichtige, die keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen sind, können Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bis zu einem Betrag von 500 000 Euro auf die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren angeschafften Anteile an Kapitalgesellschaften oder angeschafften oder hergestellten abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter oder auf die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafften oder hergestellten Gebäude nach Maßgabe der Sätze 2 bis 11 übertragen. ²Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter übertragen, so kann ein Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen und nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 steuerbefreiten Betrags von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter abgezogen werden. ³Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Anteile an Kapitalgesellschaften übertragen, mindern sich die Anschaffungskosten der Anteile an Kapitalgesellschaften in Höhe des Veräußerungsgewinns einschließlich des nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 steuerbefreiten Betrages. ⁴Absatz 2, Absatz 4 Satz 1 Nr. 1, 2, 3, 5 und Satz 2 sowie Absatz 5 sind sinngemäß anzuwenden. ⁵Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach den Sätzen 1 bis 4 nicht vorgenommen haben, können sie eine Rücklage nach Maßgabe des Satzes 1 einschließlich des nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 steuerbefreiten Betrages bilden. ⁶Bei der Auflösung der Rücklage gelten die Sätze 2 und 3 sinngemäß. ⁷Im Fall des Satzes 2 ist die Rücklage in gleicher Höhe um den nach § 3

Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 steuerbefreiten Betrag aufzulösen. ⁸Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen. ⁹Soweit der Abzug nach Satz 6 nicht vorgenommen wurde, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 Prozent des nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 steuerbefreiten aufgelösten Rücklagenbetrag zu erhöhen. ¹⁰Für die zum Gesamthandsvermögen von Personengesellschaften oder Gemeinschaften gehörenden Anteile an Kapitalgesellschaften gelten die Sätze 1 bis 9 nur, soweit an den Personengesellschaften und Gemeinschaften keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind. ¹¹Die Sätze 1 bis 10 sind bei der Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes nur anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des § 3 Nr. 40 Satz 4 erfüllt sind.

Autor: Dr. Hendrik **Marchal**, Rechtsanwalt, Gleiss Lutz, Berlin
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**,
 Vorsitzender Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 6b

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation und Überblick zu § 6b		1. Verhältnis zu anderen Einkommensteuervorschriften	
1. Grundinformation zu § 6b	1	a) Verhältnis zu § 6c ...	8
2. Überblick zu den Tatbeständen, Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 6b	2	b) Verhältnis zum Wechsel der Gewinnermittlungsart ...	9
II. Rechtsentwicklung des § 6b	3	c) Verhältnis zu § 6 Abs. 5	10
III. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	4	d) Verhältnis zu §§ 16, 34	11
IV. Geltungsbereich des § 6b		e) Verhältnis zu §§ 17, 23 EStG	12
1. Persönlicher Geltungsbereich	5	2. Andere Möglichkeiten zur Vermeidung der Gewinnverwirklichung	
2. Sachlicher Geltungsbereich	6	a) Rücklage für Ersatzbeschaffung	15
3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	7	b) Tausch von Wirtschaftsgütern	16
V. Verhältnis des § 6b zu anderen Vorschriften		c) Billigkeitsmaßnahmen (§ 163 AO)	17
		VI. Verfahrensfragen	20

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Begünstigte Veräußerungen/Abzug von
Anschaffungs- oder Herstellungskosten/
begünstigte Reinvestitionen**

	Anm.		Anm.
A. Begünstigte Personen: Steuerpflichtige (Abs. 1 Satz 1)		II. Begünstigte Veräußerungsobjekte	
I. Grundsatz der Personenbezogenheit	24	1. Grund und Boden	37
II. Der Mitunternehmer als begünstigter Steuerpflichtiger	25	2. Aufwuchs eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens	38
III. Personenidentität zwischen dem begünstigten Steuerpflichtigen, dem Veräußerer und dem Reinvestor	27	3. Gebäude	39
		4. Binnenschiffe als begünstigte Veräußerungsobjekte in den VZ 2006–2010	40
B. Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter als Voraussetzung (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)		C. Rechtsfolge: Übertragung stiller Reserven durch Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)	
I. Der Veräußerungstatbestand		I. Wahlweiser Abzug im Wirtschaftsjahr der Veräußerung	
1. Überblick zum Veräußerungstatbestand der Reinvestitionsregelung	29	1. Übertragung stiller Reserven durch Abzug	
2. Begriff der Veräußerung	30	a) Technik und Auswirkung der Begünstigung	45
3. Besonderheiten der Veräußerung bei Mitunternehmerschaften		b) Übertragung stiller Reserven zwischen verschiedenen Betriebsvermögen des veräußernden Steuerpflichtigen	46
a) Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer ohne gesellschaftsrechtliche Veränderungen	31	c) Übertragung stiller Reserven zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmern bei Veräußerungen	47
b) Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten	32	d) Übertragung stiller Reserven zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmern bei Änderungen der personellen Zusammensetzung	48
c) Änderungen der personellen Zusammensetzung der Mitunternehmerschaft	33	e) Übertragung stiller Reserven bei Auflösung der Mitunternehmerschaft	49
d) Auflösung der Mitunternehmerschaft	34	2. Wahlrecht auf Übertragung der stillen Reserven dem Grunde und der Höhe nach	50
4. Keine Regelung für die Verwendung des Veräußerungserlöses; Reinvestitionsabsicht	36		

	Anm.
3. Abzug „im Wirtschaftsjahr der Veräußerung“ . . .	51
4. Durchführung des Abzugs	52
II. Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschaffter oder hergestellter Wirtschaftsgüter	
1. Der Reinvestitionstatbestand: Anschaffung oder Herstellung im Wirtschaftsjahr der Veräußerung	
a) Anschaffung oder Herstellung	53
b) Andere Vorgänge der Zuführung von Anlagevermögen nicht begünstigt	54
c) „Im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt“	55
d) Im der Veräußerung vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschaffte oder hergestellte Reinvestitionsgüter	56
2. Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionsguts	58

	Anm.
III. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Abzug eines Betrags bis zur Höhe von 100 % des Veräußerungsgewinns	61
D. Begünstigte Reinvestitionsgüter (Abs. 1 Satz 2)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 2	65
II. Die begünstigten Reinvestitionsgüter im Einzelnen	
1. Grund und Boden (Nr. 1)	68
2. Aufwuchs eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens (Nr. 2)	69
3. Gebäude (Nr. 3)	70
4. Binnenschiffe (Nr. 4)	71
E. Erweiterung, Ausbau und Umbau von Gebäuden (Abs. 1 Sätze 3 und 4)	
I. Begünstigte Tatbestände: Erweiterung, Ausbau und Umbau von Gebäuden (Abs. 1 Satz 3)	76
II. Zu kürzende Aufwendungen (Abs. 1 Satz 4)	79

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Ermittlung des Veräußerungsgewinns
(abziehbarer Betrag)**

	Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2	81
II. Veräußerungsgewinn (Abs. 2 Satz 1)	
1. Die Bestandteile des Veräußerungsgewinns	82

	Anm.
2. Nachträgliche Änderung des Veräußerungsgewinns	84
III. Begriff des Buchwerts (Abs. 2 Satz 2)	86

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Bildung und Auflösung einer Rücklage**

	Anm.		Anm.
A. Bedeutung des Abs. 3	88		
B. Die Bildung der Rücklage (Abs. 3 Satz 1)			
I. Voraussetzungen, Höhe und Zeitpunkt der Rücklagenbildung	89	a) Allgemeines	100
II. Wirkungen der Rücklagenbildung	90	b) Neu hergestellte Gebäude	101
III. Weiterführung der Rücklage bei Änderung der Unternehmensform	91	c) Beginn der Herstellung im vierten Jahr	102
C. Übertragung und Auflösung der Rücklage (Abs. 3 Sätze 2–5)		d) Einzelfragen zur Fristverlängerung	103
I. Die Übertragung der Rücklage (Abs. 3 Satz 2)	94	III. Auflösung der Rücklage (Abs. 3 Sätze 4 und 5)	
II. Frist für die Übertragung (bzw. Auflösung) der Rücklage (Abs. 3 Sätze 2 und 3)		1. Auflösung der Rücklage bei Übertragung der stillen Reserven (Abs. 3 Satz 4)	105
1. Gemeinsames zu den Fristen nach Abs. 3 Sätze 2 und 3		2. Auflösung der Rücklage mangels Übertragung der stillen Reserve (Abs. 3 Satz 5)	
a) Zwingende Natur der Fristen	96	a) Notwendige und freiwillige Rücklagenauflösung	106
b) Berechnung der Fristen	97	b) Wirkung der Rücklagenauflösung	108
2. Regelfrist von vier Jahren (Abs. 3 Satz 2)	98	D. Ausweis der Rücklage in der Handelsbilanz	
3. Verlängerung der Frist auf sechs Jahre (Abs. 3 Satz 3)		I. Vorbemerkung	110
		II. Bilanzierung der Rücklage in der Handelsbilanz	111
		III. Bildung der Rücklage in der Handelsbilanz in Fällen der Mitunternehmerschaft	112

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Weitere Voraussetzungen für die Anwendung des § 6b**

	Anm.		Anm.
A. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)	115	I. Überblick zur Besitzzeitregelung	117
B. Sechsjährige Zugehörigkeit der veräußerten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)		II. Zugehörigkeit zum Anlagevermögen	118
		III. Zugehörigkeit zu einer inländischen Betriebsstätte	
		1. Inländische Betriebsstätte	120

	Anm.
2. „Zugehörigkeit“ zu einer inländischen Betriebsstätte	121
3. Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte des veräußernden Steuerpflichtigen	122
4. Unterbrechung der Sechsjahresfrist	
a) Anwendungsfälle einer Unterbrechung der Frist	124
b) Besonderheiten bei Übertragung von Wirtschaftsgütern innerhalb von Mitunternehmenschaften	125
c) Besonderheiten bei Änderung des personellen Bestands einer Mitunternehmenschaft	127
d) Besonderheiten bei Auflösung der Mitunternehmenschaft	130

	Anm.
IV. Sechsjahresfrist	
1. Allgemeines zur Fristsetzung	132
2. Berechnung der Frist	133
3. Gegenstand der Frist	134
C. Zugehörigkeit der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3)	136
D. Inländische Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns (Abs. 4 Satz 1 Nr. 4)	138
E. Verfolgbarkeit in der Buchführung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 5)	140
F. Ausschluss der Übertragung stiller Reserven aus einem Gewerbebetrieb in einen Betrieb iSd. § 13 oder § 18 (Abs. 4 Satz 2)	142

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Übertragung des Veräußerungsgewinns auf den
Buchwert vorgezogener Investitionen . . . 144**

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Anschaffungs- und Herstellungskosten nach Abzug**

	Anm.
I. Vorbemerkung	145
II. Rechtsfolgen des Abzugs	
1. Bemessungsgrundlage für Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung oder	

	Anm.
§ 6 Abs. 2 und Abs. 2a (Abs. 6 Satz 1)	146
2. Bemessungsgrundlage für Absetzung für Abnutzung von Gebäuden (Abs. 6 Satz 2)	147

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Gewinnzuschlag**

	Anm.
I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Zinszuschlags	149
II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 7	

	Anm.
1. Tabestandsvoraussetzungen des Abs. 7	150
2. Rechtsfolgen des Abs. 7	151

**Erläuterungen zu Abs. 8:
Besondere Fristen bei Übertragung für
städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungs-
maßnahmen 153**

**Erläuterungen zu Abs. 9:
Bescheinigung bei Übertragung
iSd. Abs. 8 155**

**Erläuterungen zu Abs. 10:
Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 10	157		
II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 10			
1. Gewinnübertragung bei Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Satz 1)		3. Gewinnübertragung auf Anteile an Kapitalgesellschaften (Satz 3)	162
a) Der begünstigte Steuerpflichtige	158	4. Verweis auf vorangehende Absätze (Satz 4)	163
b) Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	159	5. Rücklagenbildung (Satz 5)	164
c) Rechtsfolgen des Abs. 10 Satz 1: Gewinnübertragung bis 500 000 €	160	6. Übertragung und Auflösung der Rücklage (Sätze 6 und 7)	165
2. Gewinnübertragung auf Gebäude und bewegliche Wirtschaftsgüter (Satz 2) .	161	7. Zwangsauflösung der Rücklage (Satz 8)	166
		8. Gewinnzuschlag (Satz 9)	167
		9. Beschränkung der Gewinnübertragung auf Personenunternehmen (Satz 10)	168
		10. Sonderregelung für einbringungsgeborene Anteile (Satz 11)	169

ABC zu § 6b 170

Allgemeine Erläuterungen zu § 6b

I. Grundinformation und Überblick zu § 6b

Schrifttum bis 1999: HEUER, Der neue § 6b EStG, FR 1964, 468; UELNER, Die steuerfreie Übertragung stiller Reserven – Der neue § 6b EStG, DStR 1964, 667; RUDOLPH, Bedeutung und Mängel der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG, DB 1966, 157; HELLWIG, Ungelöste Probleme aus der Fundgrube des § 6b EStG, DStR 1968, 363; SÖFFING, Einzelfragen bei der Betriebsveräußerung, FR 1972, 52; STAHLSCHEMIDT, Die Anwendbarkeit der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b des EStG in Grenzfällen, Diss. Mainz, 1975; RICHTER/WINTER, Handelsbilanzielle Voraussetzungen für die Rücklagenbildung nach § 6b EStG, FR 1974, 286; BORDEWIN, Rücklagen gem. § 6b EStG und Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften, Inf. 1979, 556; KNOBBE-KEUK, Die Personengesellschaft im Recht der Steuervergünstigungen, in DStJG 2 (1979), 109; RICHTER, Besonderheiten zur Gewinnübertragung bei Überschussrechnung, Inf. 1979, 439; J. THIEL, Aufschiebung der Gewinnrealisierung durch §§ 6b, 6c EStG sowie durch das AusInvG und das EntwLStG in DStJG 4 (1981), 183; SÖFFING, Die Gewinnfiktion des neuen § 6b Abs. 6 EStG, DStZ 1982, 180; ZEITLER, Änderungen des § 6b im Haushaltsstrukturgesetz, BB 1982, 283; KANZLER, Die Übertragung stiller Reserven gem. §§ 6b, 6c EStG unter besonderer Berücksichtigung der Besteuerung von Land- und Forstwirten, INF 1983, 509; SCHÖN, Gewinnübertragungen bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, Diss. Bonn, 1986; HAEGER, Bildung, Übertragung und Auflösung der § 6b-Rücklage nach neuem Bilanzrecht, DB 1987, 445, 493 und 549; THIEL, Grundstückserwerb, Ausland und § 6b EStG, BB 1990, 1235; BORDEWIN, Steuererleichterungen durch Investitionen nach § 6b EStG, DStR 1992, 1463; BORDEWIN, Die Einheit der Personengesellschaft im Härtefall des § 6b, in Festschrift für L. Schmidt, München 1993, 421; KORTEN, Umgekehrte Maßgeblichkeit bei Übertragung von Rücklagen aus dem Betriebsvermögen eines Gesellschafters einer Personenhandels-gesellschaft auf Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens, DB 1994, 692; SCHÖN, Gewinnübertragungen nach § 6b EStG zwischen Kapital- und Personengesellschaften, FR 1994, 658; SOETHE, Übertragung nach § 6b und der Maßgeblichkeitsgrundsatz bei Personengesellschaften, DStR 1994, 1101; BERNHARD, Die Übertragung einer § 6b-Rücklage auf einen steuerbefreiten Kommanditisten und ihre gewerbesteuerlichen Folgen, DB 1995, 1681; HANDZIK, Behandlung der Rücklage nach § 6b bei den sog. Zebragesellschaften, StBp. 1995, 202; MANS/LEUTSCHIG, Die Rücklage nach § 6b EStG, StBp. 1996, 318 und StBp. 1997, 5; DÖTSCH, Die Behandlung der Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG im Rahmen der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, Köln 1997, 411; KAMINSKI, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Personen- oder Kapitalgesellschaften, DStR 1997, 53; KANZLER, Der Sechs-B und die Landwirte, in Festschrift Beisse, Düsseldorf 1997, 251; KÖHLER, Sonderposten mit Rücklageanteil, Grundsätze – Buchungstechnische Verrechnung – Steuerliche Aspekte, StBp. 1997, 249 und 285; SCHOOR, Gewinnübertragung nach § 6b EStG, FR 1997, 251.

Schrifttum ab 2000: STRAHL, Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG und (drohende) Änderungen des Veräußerungspreises, FR 2000, 803; SCHOOR, Steueraufschiebung durch Bildung von § 6b-Rücklagen, StuB 2001, 837; FÖRSTER, Die steuerneutrale Übertragung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. durch Personenunternehmen, DStR 2001, 1913; STRAHL, Die Übertragung stiller Reserven gem. § 6b EStG in der Entwurfsfassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes – Rechtsänderungen und Gestaltungsmöglichkeiten, FR 2001, 1154; HARTMANN/MEYER, Die Bildung von § 6b-Rücklagen nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001, Inf. 2002, 141; JACHMANN, § 6b EStG – quo vadis?, DStZ 2002, 203; KANZLER, Die Reinvestitionsvergünstigung § 6b EStG idF des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, FR 2002, 117; KORN/STRAHL, Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG als Gestaltungsoption bei Umstrukturierungen, Stbg. 2002, 300; NEUMANN, Übertragung von Veräußerungsgewinnen nach dem UntStFG, EStB 2002, 96; SELBMANN, Die Übertragung stiller Reserven bei Personengesellschaften nach § 6b EStG – Eine Norm zwischen Konstanz und Wandel, Diss. Hamburg, 2003; BRANDENBERG, § 6b EStG versus § 6 Abs. 5 EStG, JbFfSt 2003/2004, 370; SCHNITGER, Verstoß der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) und weiterer Entstrickungsnormen des deutschen Ertragsteuerrechts gegen die Grundfrei-

heiten des EG-Vertrags, BB 2004, 804; NIEHUS, Zur Anwendung von Realteilungsgrundsätzen und § 6b EStG auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Schwesterpersonengesellschaften, FR 2005, 278; STRAHL, Hinweise zur steuerneutralen Übertragung begünstigter Wirtschaftsgüter gem. § 6b EStG, FR 2005, 797; KANZLER, Gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise bei Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG idF des StEntG 1999/2000/2002, FR 2006, 691; SCHOOR, Bilanzierung von Rücklagen nach § 6b EStG anhand von Fallbeispielen, StuB 2006, 504; MARCHAL, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, Diss. Berlin, 2006; KANZLER, Kies im Einkünfte-dualismus, DStR 2007, 1101; FREIKAMP, Zur umgekehrten Maßgeblichkeit bei der Übertragung von § 6b-Rücklagen auf reinvestiertes Gesamthandsvermögen, DB 2008, 781; ORTMANN-BABEL, Übertragung einer § 6b-Rücklage von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, DB 2008, 202.

Betriebswirtschaftliche Untersuchungen: D. SCHNEIDER, Wie wirkt die Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG auf den Veräußerungszeitpunkt von Anlagen?, DB 1969, 581; RIEDEN, Die betriebswirtschaftliche Bedeutung der Übertragung stiller Rücklagen gemäß § 6b des Einkommensteuergesetzes, Diss. Köln, 1972; SIEGEL, Der novellierte § 6b EStG: Zum Verständnis der Regelung über den Gewinnzuschlag und zu dessen Integrierung in die Steuerbilanzpolitik, DB 1983, 53; VON ROSENBERG/MÜLLER, Die Vorteilhaftigkeit der Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG, DB 1990, 2433; BAHRs, Betriebswirtschaftliche Vorteilhaftigkeit von steuerrechtlich bedingten Reinvestitionsrücklagen, BB 2003, 568.

Schrifttum zu Abs. 10 s. vor Anm. 157.

1. Grundinformation zu § 6b

1

Seit dem VZ 1965 sieht § 6b die Möglichkeit vor, stille Reserven aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter erfolgsneutral auf die AHK entsprechender Reinvestitionsgüter zu übertragen. Sofern die Reinvestition nicht im Wj. der Veräußerung oder davor erfolgt, können die stillen Reserven aus der Veräußerung auch steuerneutral in eine Rücklage eingestellt und innerhalb bestimmter Fristen von 4–9 Jahren mit den Kosten der Neuinvestition verrechnet werden. Nach Ablauf der vorgesehenen Reinvestitionsfrist ist die Rücklage gewinnerhöhend und zuschlagspflichtig aufzulösen. Als wirtschaftslenkende Norm soll die Reinvestitionsregelung den Strukturwandel fördern, eine Substanzbesteuerung des Anlagevermögens vermeiden, den Grundstücksverkehr beleben und die Finanzierungsmöglichkeiten der Unternehmen verbessern. Die einzelnen Begünstigungstatbestände wurden seit Einführung der Vorschrift wiederholt eingeschränkt und erweitert (s. Anm. 3).

2. Überblick zu den Tatbeständen, Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 6b

2

Die Reinvestitionsregelung gestattet es, stille Reserven von bestimmten veräußerten WG auf bestimmte andere WG zu übertragen; s. hierzu die tabellarische Übersicht (nach LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 31 Rn. 39):

Übertragung von stillen Reserven auf						
Veräußerungsgewinn aus	Grund und Boden	Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden	Gebäude	Binnenschiffe von 2006 bis 2010	abnutzbare bewegliche WG	Anteile an KapGes. im BV von Personenunternehmen
Grund und Boden	Ja (zu 100 %) auf AK	Ja (zu 100 %) auf AK oder HK	Ja (zu 100 %) auf AK oder HK	Nein	Nein	Nein
Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden	Nein	Ja (zu 100 %) auf AK oder HK	Ja (zu 100 %) auf AK oder HK	Nein	Nein	Nein
Gebäuden	Nein	Nein	Ja (zu 100 %) auf AK oder HK	Nein	Nein	Nein
Binnenschiffen von 2006 bis 2010	Nein	Nein	Nein	Ja (zu 100 %) auf AHK	Nein	Nein
Anteilen an KapGes. im BV von Personenunternehmen	Nein	Nein	Ja (bis 500 000 €) auf AK oder HK	Nein	Ja (bis 500 000 €) auf AK oder HK	Ja (bis 500 000 €) auf AK

Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit eine Übertragung der stillen Reserven in Betracht kommt:

- ▶ Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1),
- ▶ Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter (Abs. 1 Satz 1, Abs. 10; s. Übersicht Anm. 1),
- ▶ sechsjährige Zugehörigkeit der veräußerten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2),
- ▶ Erzielung eines Veräußerungsgewinns (Abs. 1 Satz 1, Abs. 2),
- ▶ Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns im Inland (Abs. 4 Satz 1 Nr. 4),
- ▶ buchmäßige Verfolgbarkeit der Übertragung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 5).

Rechtsfolgen: Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so können die durch die Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden

- ▶ entweder durch Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter WG (Abs. 1 Satz 2; Abs. 4 Satz 2; Abs. 10), die zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte gehören (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3), im Wj. der Veräußerung (Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Satz 1 Nr. 5)

► oder durch *Bildung einer Rücklage und ihre Übertragung* in einem späteren Wj. (Abs. 3, Abs. 4 Satz 1 Nr. 5; Abs. 10).

II. Rechtsentwicklung des § 6b

3

StÄndG 1964 v. 16.11.1964 (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 553): § 6b wurde in das EStG eingefügt. Als Vorläufer – wenigstens in der Methode – lässt sich § 30 des Ges. zur Förderung der Rationalisierung im Steinkohlenbergbau v. 29.7.1963 (BGBl. I 1963, 549; BStBl. I 1963, 585) ansehen. Erstmalige Anwendung auf Veräußerungen, die nach dem 31.12.1964 erfolgen (§ 52 Abs. 3 idF des StÄndG 1964).

StÄndG 1965 v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): § 6c wurde für nicht bilanzierende Stpfl. mit Wirkung für Veräußerungen nach dem 31.12.1964 eingeführt.

2. StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373): In Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 wurden hinter „soweit der Gewinn bei der Veräußerung“ die Worte „von Grund und Boden oder der Veräußerung“ eingefügt. Damit wurde der Einführung der Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden bei Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 Rechnung getragen.

StädtebaufördG v. 27.1.1971 (BGBl. I 1971, 1125; BStBl. I 1971, 431): Ab 1.8.1971 (§ 97 StädtebaufördG) wurden für die in § 82 des Ges. umschriebenen Tatbestände die Reinvestitionsfristen des Abs. 3 Sätze 2 und 3 von zwei bzw. vier auf sieben bzw. neun Jahre verlängert und die Frist des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (ununterbrochene Zugehörigkeit zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte) von sechs auf zwei Jahre verkürzt.

ESTRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 wurde das Erfordernis ordnungsmäßiger Buchführung gestrichen; Nr. 5 wurde hinzugefügt.

Zweites HaushaltsstrukturG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): In Abs. 1 Satz 1 wurde die Übertragbarkeit der aufgedeckten stillen Reserven bei der Veräußerung von Aufwuchs auf Grund und Boden, abnutzbaren beweglichen WG, Schiffen, Anteilen an KapGes. und lebendem Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe auf 80 % des Gewinns begrenzt, und zwar bei Veräußerungen nach dem 31.12.1981 (§ 52 Abs. 6). Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 wurde neu gefasst und um die Einschaltung des Bundesministers für Arbeit und Sozialordnung ergänzt. Abs. 1 Sätze 5 und 6 wurden angefügt: Erschwerung der Übertragung der stillen Reserven auf Anteile an KapGes. durch abgewandelte Übernahme der Aktivitätsklausel aus dem gleichzeitig aufgehobenen § 4 AIG. Abs. 6 wurde angefügt: Bei Auflösung einer § 6b-Rücklage erfolgte eine Erhöhung des Gewinns, dh. materiell ein Gewinnzuschlag (zur Bedeutung s. Anm. 149).

Gesetz über das Baugesetzbuch v. 8.12.1986 (BGBl. I 1986, 2191; BStBl. I 1987, 95): Abs. 7 und 8 wurden angefügt; § 82 StädtebaufördG wurde aufgehoben.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Veräußerungsgewinne konnten auch von den AHK der im Vorjahr angeschafften oder hergestellten WG abgezogen werden. In diesen Fällen trat an die Stelle der AHK der Buchwert des Reinvestitionsguts am Ende des vorangegangenen Wj.

(Einfügung von Abs. 5). Die Möglichkeit, Gewinne auf Anteile an KapGes. zu übertragen, wurde abgeschafft. Der Veräußerungsgewinn konnte nur noch in Höhe von 50 % übertragen werden. In vollem Umfang konnten jedoch weiterhin die aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden, die bei der Veräußerung von Grund und Boden, Aufwuchs auf und Anlagen im Grund und Boden land- und forstwirtschaftlicher Betriebe sowie Gebäuden entstanden sind.

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Die Möglichkeit, Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. auf Anteile an KapGes. zu übertragen, wurde beschränkt auf Unternehmensbeteiligungsgesellschaften wieder eingeführt (teilweise Rückgängigmachung der Änderung durch das StReformG 1990). Der Reinvestitionszeitraum wurde von zwei auf vier Jahre – bei hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre – verlängert. Abs. 3 Satz 6, der die Bildung einer stfreien Rücklage davon abhängig gemacht hatte, dass in der HBil. ein entsprechender Passivposten ausgewiesen wurde, wurde gestrichen, da nach § 5 Abs. 1 Satz 2 strechtl. Wahlrechte in Übereinstimmung mit der handelsrechtl. Jahresbilanz auszuüben sind. Abs. 6, der die AfA-Bemessungsgrundlage bei Anwendung des § 6b regelt, wurde ohne inhaltliche Änderungen neu gefasst. Der Gewinnzuschlag war nach der geänderten Fassung des Abs. 7 auch dann zu erheben, wenn die Rücklage vor Ablauf des vollen Reinvestitionszeitraums ganz oder teilweise gewinnerhöhend aufgelöst wird.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes., die in Wj. entstehen, die nach dem 31.12.1995 und vor dem 1.1.1999 enden, wurden begünstigt. Der Veräußerungsgewinn konnte in voller Höhe auf angeschaffte Anteile an KapGes. im Beitrittsgebiet übertragen werden, soweit damit mittelständischen Unternehmen Eigenkapital zugeführt wurde (Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 iVm. § 52 Abs. 8 idF des JStG 1996).

Drittes Finanzmarktförderungsgesetz v. 24.3.1998 (BGBl. I 1998, 529; BStBl. I 1998, 369): In Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 wurde der Begriff „Unternehmensbeteiligungsgesellschaften“ klargestellt und in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 die Zugehörigkeitsfrist für Anteile an KapGes., die von Unternehmensbeteiligungsgesellschaften veräußert werden, auf ein Jahr verkürzt.

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Nach Abs. 1 waren nur noch Veräußerungen von Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn dieser zu einem land- und forstwirtschaftlichen BV gehört, sowie Gebäuden steuerbegünstigt, soweit die Reinvestition auch auf diese WG entfiel. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 wurde neu gefasst: Die Übertragung stiller Reserven war nur noch innerhalb verschiedener Betriebe eines Stpfl. möglich. Die Möglichkeit der anteiligen Übertragung auf WG, die zum Gesamthandsvermögen einer PersGes. gehören, an der auch der veräußernde Stpfl. beteiligt ist, entfiel. Abs. 8 Satz 2 wurde aufgehoben, weil Anteile an KapGes. und Schiffen nicht mehr zu den begünstigten Veräußerungsobjekten gehörten. Abs. 10 wurde angefügt: Übertragungen stiller Reserven zwischen dem Gesamthandsvermögen von PersGes./Gemeinschaften und ihren Gesellschaftern wurden ausgeschlossen.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): § 52 Abs. 59d wurde eingefügt. Danach war § 52 Abs. 8 idF des JStG 1996 nicht anzuwenden. Diese Regelung war Folge einer Entscheidung des EuGH, die in § 52 Abs. 8 idF des JStG 1996 eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfe gesehen hatte (hierzu Anm. 4 aE).

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Abs. 10 idF des StEntG 1999/2000/2002 wurde aufgehoben und mit Abs. 10 ein neuer Begünstigungstatbestand für Personenunternehmen, die Anteile an KapGes. veräußern, geschaffen. Weiterhin wurde die Formulierung „eines Betriebs des Steuerpflichtigen“ in Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 gestrichen. Die Änderungen wurden zum 1.1.2002 wirksam (§ 52 Abs. 18a).

Fünftes StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714): In Abs. 10 wurde die Übertragung auf die HK der begünstigten abnutzbaren beweglichen WG oder Gebäude zugelassen. Damit wurde ein Redaktionsversehen des UntStFG korrigiert.

Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Es wurden Binnenschiffe für den Zeitraum vom 1.1.2006 bis 31.12.2010 in den Kreis der begünstigten WG aufgenommen.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Im Zuge der Neukonzeption des Einbringungsteils nach §§ 20 ff. UmwStG wurde die Regelung des Abs. 10 Satz 11 gestrichen. Es handelte sich dabei um eine redaktionelle Folgeänderung (s. BTDrucks. 16/2710, 28).

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Aufgrund der Einführung von § 6 Abs. 2a wurde Abs. 6 Satz 1 redaktionell geändert (s. BTDrucks. 16/4841, 6).

III. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

4

Rechtssystematisch schafft § 6b als wirtschaftslenkende Norm durch Weiterentwicklung der Gewinnermittlungsbestimmungen für bestimmte Fälle eine Ausnahme von der Regel, dass aufgedeckte stille Reserven zu versteuern sind.

Wirtschaftshemmende Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Anlagevermögen? Die Veräußerung eines WG führt zur Aufdeckung und Besteuerung der in seinem Buchwert enthaltenen stillen Reserve (s. auch § 5 Anm. 220). Der Erlös für Anlagen, die der Stpfl. durch Veräußerung mobilisiert, um andere Anlagegüter zu erwerben, wird daher bei Aufdeckung stiller Reserven zum Teil weggesteuert, und zwar selbst dann, wenn der Stpfl. WG gleicher Art und gleicher Zweckbestimmung beschaffen will. Notwendige und zweckmäßige Umstrukturierungen des Anlagevermögens werden durch die Besteuerung möglicherweise verhindert; dies auch deshalb, weil die Gewinnermittlungsbestimmungen des EStG auf einer nominalen Geldwertrechnung beruhen. Das EStG fingiert, dass die Kaufkraft des Geldes stets gleich bleibt (s. Einf. ESt. Anm. 550). Da sie sich jedoch laufend vermindert, führt die Nominalwertrechnung zu einer Besteuerung von Substanz und damit zu einer Abweichung von dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Größere wirtschaftliche Hemmnisse ergeben sich beim Anlagevermögen. Die grundsätzliche Maßgeblichkeit der Nominalwertrechnung erschwert, wie der RegE des StÄndG 1964 (BTDrucks. 4/2400, 62) bemerkt, „die ökonomisch sinnvolle Anpassung der Wirtschaft an strukturelle Änderungen produktionstechnischer, verteilungswirtschaftlicher und regionaler Art“.

Wirtschaftsfördernde Bedeutung des § 6b: Die Nachteile der Besteuerung nach dem Nominalgewinn waren so erheblich geworden, dass der Gesetzgeber durch Schaffung eines neuen § 6b die Besteuerung der Gewinnverwirklichung für bestimmte Fälle aufschob oder durch Kürzung absetzbarer AHK – wenig-

tens auf einen längeren Zeitraum – verteilte (RegE aaO, in einigen Punkten geändert durch FinAussch. des BTag, BTDrucks. 4/2617). Die Vorschrift soll „in erster Linie dazu dienen, den Unternehmen durch Veräußerung nicht mehr benötigter Anlagegüter Mittel für dringende Investitionsvorhaben zu verschaffen“ (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 4/2617, 4).

In der Praxis ist das gesetzgeberische Ziel erreicht worden. Der Steuerstundung durch die Übertragung stiller Reserven steht wahrscheinlich ein weit größerer Betrag an Steueraufkommen infolge der durch § 6b ermöglichten Wirtschaftsbelebung gegenüber.

Vergleich mit ausländischem Steuerrecht: § 6b verliert viel von seinem nach mancher Ansicht monströsen Charakter, wenn man die stl. Behandlung stiller Reserven im ausländ. StRecht betrachtet, beispielsweise § 12 öESTG oder § 1031 Internal Revenue Code (USA); s. TIPKE, DStJG 4 (1981), 1; J. THIEL, DStJG 4 (1981), 183.

Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz: Die Beschränkung der Begünstigung auf WG des Anlagevermögens in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz (BVerfG v. 1.7.1975 – 1 BvR 74/75, HFR 1975, 462).

Die Beschränkung der Wahlrechte bei Mitunternehmenschaften infolge der Geltung der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise während der VZ 1999–2001 (s. hierzu Anm. 25) ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, auch wenn die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise nur drei Jahre galt (BFH v. 9.2.2006 – IV R 23/04, BStBl. II 2006, 538; hierzu KANZLER, FR 2006, 691). Denn es liegt im Rahmen des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums, wenn für die Zukunft zu einer früheren Rechtslage zurückgekehrt wird, weil sich die Gesetzesänderung nicht bewährt hat (so die Vorinstanz Schl.-Holst. FG v. 7.4.2004, EFG 2004, 1042). UE ist es verfassungsrechtl. auch nicht zu beanstanden, dass die Reinvestitionsvergünstigung nicht für private Veräußerungsgewinne gilt (dazu Anm. 12). Als Lenkungs- oder Sozialzwecknorm bedarf die Regelung zwar einer besonderen sachlichen Rechtfertigung gegenüber der Benachteiligung von Beziehern einer privaten Einkunftsart. Die Förderung des Strukturwandels ist ein solches Anliegen (BTDrucks. 4/2400, 62), das bei den Überschusseinkunftsarten von weit geringerer Bedeutung ist.

Vereinbarkeit mit Europarecht: § 6b entspricht den Vorschriften des europäischen Rechts. Insbes. verstößt § 6b grundsätzlich nicht gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, weil die Vorschrift unterschiedslos und ohne Rücksicht auf ihre Ansässigkeit den Stpfl. die Übertragung stiller Reserven auf Reinvestitionsgüter ermöglicht (so auch SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 1; KIRCHHOFF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 1).

Allerdings wird der Ausschluss der Übertragung stiller Reserven eines WG einer inländ. Betriebsstätte auf ein WG einer ausländ. Betriebsstätte nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 zutreffend als Verletzung der Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EGV angesehen (SCHNITGER, BB 2004, 804 [812]; aA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 55). Denn nach der Rspr. des EuGH (insbes. EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02 [de Lasteyrie du Saillant], DStR 2004, 551) kann die Gefahr der Entstrickung stiller Reserven aus der nationalen Besteuerungshoheit eine Einschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht rechtfertigen.

Der EuGH hat in § 52 Abs. 8 idF des JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfe gesehen (EuGH v. 19.9.2000 – C-156/98; BStBl. II 2001, 47). § 52 Abs. 8 sah für die Wj. 1996–1998 eine Erweiterung des § 6b für das Beitrittsgebiet vor. Als Konsequenz aus der Entscheidung des EuGH ist § 52 Abs. 8 idF des JStG 1996 nach § 52 Abs. 59d nicht mehr anzuwenden (auch BMF v. 29.12.2000, StEK EStG § 6b Nr. 71).

IV. Geltungsbereich des § 6b

1. Persönlicher Geltungsbereich

5

Natürliche und juristische Personen können § 6b anwenden (§ 8 Abs. 1 KStG); bei Abs. 10 bestehen Einschränkungen, s. hierzu Anm. 158.

Ehegatten: Trotz Zusammenveranlagung sind die Einkünfte jedes Ehegatten gesondert zu ermitteln (s. § 26b Anm. 27). Stille Reserven können nicht von WG des einen Ehegatten auf WG des anderen Ehegatten übertragen werden.

Mitunternehmer: Bei Mitunternehmerschaften ist nicht die Mitunternehmerschaft selbst, sondern der einzelne Mitunternehmer begünstigt (s. Anm. 25).

Gesamtrechtsnachfolger: Erben treten in die Rechtsstellung des Erblassers ein. Das gilt bei § 6b hinsichtlich der Fristberechnung und auch für sonstige Gesamtrechtsnachfolger (s. Anm. 97).

Weitere Einzelfragen s. Anm. 170, zB „Betriebsaufspaltung“, „GmbH & Co. KG“, „Umwandlung“, „Verschmelzung“.

2. Sachlicher Geltungsbereich

6

Gewinnermittlungsarten: § 6b gilt für Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5. Die Unterscheidung zwischen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und nach § 5 hat Bedeutung, denn nach Abs. 4 Satz 2 kann eine § 6b-Rücklage, die bei der Veräußerung von WG eines Gewerbebetriebs gebildet worden ist, nicht auf WG eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs oder eines Betriebs der selbständigen Arbeit übertragen werden; zum Wechsel der Gewinnermittlungsart s. Anm. 9.

Einkunftsarten: § 6b gilt nur bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft und selbständiger Arbeit. Eine Übertragung stiller Reserven von Gewerbebetrieben auf Betriebe der Land- und Forstwirtschaft oder der selbständigen Arbeit ist allerdings ausgeschlossen (Abs. 4 Satz 2).

Ausdehnung des Geltungsbereichs durch § 6c

- auf Steuerpflichtige mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3;
- auf Land- und Forstwirte mit Einkünfteermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a.

Einzelfragen: s. Anm. 170 „Anlaufender Betrieb“; begünstigte WG (Abs. 1) s. Anm. 37–40 bei Veräußerung und Anm. 68–71 bei Anschaffung oder Herstellung; Beschränkung auf inländ. Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3) s. Anm. 120–122 und 136.

3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

7

In persönlicher Hinsicht gilt § 6b auch für beschränkt Stpfl., weil § 50 keine Einschränkungen enthält.

In sachlicher Hinsicht ist die Übertragung stiller Reserven nur zwischen inländ. BV zulässig (s. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3), dazu Anm. 117–136. Die Veräußerung von Anteilen an ausländ. KapGes. ist nach Abs. 10 begünstigt, s. Anm. 159.

Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte: Sofern die Überführung des WG in die ausländ. Betriebsstätte nach § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 zu einer Gewinnrealisierung führt, erfolgt dies nach Entnahme-grundsätzen (s. STRAHL, FR 2007, 665). Eine Entnahme ist keine von § 6b begünstigte Veräußerung (s. Anm. 30 und 170 „Entnahme“). Die stillen Reserven können daher nicht nach § 6b übertragen werden.

V. Verhältnis des § 6b zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Einkommensteuervorschriften

8 a) Verhältnis zu § 6c

§ 6b gilt nur für Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5. § 6c ergänzt den persönlichen Geltungsbereich für Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, die gem. § 13a nach Durchschnittssätzen ermittelt werden. Zum sachlichen Geltungsbereich des § 6c s. § 6c Anm. 4. Zur Übertragung stiller Reserven zwischen Betrieben verschiedener Gewinnermittlungsarten s. Anm. 115.

9 b) Verhältnis zum Wechsel der Gewinnermittlungsart

Bedeutung des Wechsels der Gewinnermittlungsart: Der Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 1 oder § 5 zu § 4 Abs. 3 oder § 13a (bzw. umgekehrt) bedeutet einen Wechsel vom Geltungsbereich des § 6b zu dem des § 6c (bzw. von § 6c zu § 6b). Die für die Inanspruchnahme des § 6b erforderliche sechsjährige Zugehörigkeit der WG zur gleichen Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2) wird durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht unterbrochen; s. auch Anm. 121. Auch die Frist für die Übertragung der stillen Reserven nach Abs. 3 wird durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht beeinflusst; s. aber Anm. 97 über Fristberechnung nach Wj.; beim Wechsel der Gewinnermittlungsart entsteht gegebenenfalls durch Umstellung des Wj. ein Rumpfwj.

Wechsel vom Betriebsvermögensvergleich zur Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3) oder zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a): Für die Übertragung stiller Reserven gilt vom Wechsel an nicht mehr § 6b, sondern § 6c (R 6b.2 Abs. 11 Satz 1 EStR 2005). Eine in der Schlussbilanz enthaltene § 6b-Rücklage kann fortgeführt werden, weil sich die Anwendungsbereiche von § 6b und § 6c aufgrund der Änderungen durch das StEntG 1999/2000/2002 (v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) nicht mehr unterscheiden. Zur aF s. Vor §§ 4–7 Anm. 74 aE.

Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich von der Überschussrechnung oder Durchschnittsbesteuerung: Geht der Stpfl. von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder nach Durchschnittssätzen (§ 13a) zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 über und sind im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart nach § 6c begünstigte Gewinne noch nicht aufzulösen, so ist in Höhe der noch nicht übertragenen Gewinne eine Rücklage in der Übergangsbilanz auszuweisen (R 6b.2 Abs. 11 Satz 2 EStR 2005). Für die weitere Behandlung dieser Rücklage gilt § 6b (R 6b.2 Abs. 11 Satz 3 EStR 2005); s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 57.

10 c) Verhältnis zu § 6 Abs. 5

§ 6b findet auf die von § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 geregelten Fälle der Übertragung von WG grundsätzlich keine Anwendung. Denn § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 sehen die Fortführung von Buchwerten vor, so dass es an der für eine Veräußerung iSv. § 6b erforderlichen Gewinnrealisierung fehlt (s. Anm. 30). Dies gilt bei einer unentgeltlichen Übertragung auch dann, wenn es nach § 6 Abs. 5 Sätze 4 ff. zu einer Gewinnrealisierung kommt. Denn mangels Entgelt ist keine Veräußerung gegeben. § 6b ist dagegen anwendbar, wenn es bei einer Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten nach § 6 Abs. 5 Sätze 4 ff. zu einer Gewinnrealisierung kommt. Denn in diesem Fall ist ein tauschähnlicher Vorgang gegeben, der einer Veräußerung gleichsteht (s. auch § 6 Anm. 1474m).

§ 6b kann in den Fällen eine Übertragung stiller Reserven ermöglichen, in denen eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 nicht möglich ist, beispielsweise bei der Übertragung von WG zwischen Schwester-PersGes. Erforderlich ist dabei, dass die Übertragung in vollem Umfang entgeltlich erfolgt (hierzu STRAHL, FR 2005, 797; kritisch NIEHUS, FR 2005, 278).

d) Verhältnis zu §§ 16, 34

11

Bei einer Betriebsveräußerung (§ 16) kann der Stpfl. eine bestehende § 6b-Rücklage auflösen oder fortführen. Zur Vermeidung der Besteuerung eines Veräußerungsgewinns iSd. § 16 kann er eine Rücklage neu bilden.

Auflösung einer bestehenden Rücklage: Wenn der Stpfl. einen Betrieb veräußert und hierbei eine bereits bestehende § 6b-Rücklage auflöst, so gehört der dadurch entstehende Gewinn zu dem nach § 34 Abs. 1 und 2 tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn (BFH v. 25.6.1975 – I R 201/73, BStBl. II 1975, 848; v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392; glA R 6b.2 Abs. 10 Satz 5 EStR 2005; LBP/HOFFMANN, § 6b Rn. 33; s. auch § 16 Anm. 23 mwN).

Die Fortführung einer bestehenden Rücklage bei Betriebsveräußerung ist zulässig (glA R 6b.2 Abs. 10 Satz 1 EStR 2005), auch wenn der Stpfl. zur Zeit der Betriebsveräußerung keine Reinvestitionsmöglichkeit besitzt (hierzu Anm. 88) oder wenn er keine Reinvestitionsabsicht hegt (hierzu Anm. 36). Liegen die Voraussetzungen für die Weiterführung der Rücklage nicht oder nicht mehr vor, ist sie gewinnerhöhend aufzulösen (s. R 6b.2 Abs. 10 Satz 4 EStR 2005).

Bei Fortführung der Rücklage deckt der Stpfl. nicht alle zur Zeit der Betriebsveräußerung bestehenden stillen Reserven auf. Trotzdem wird der Gewinn als Veräußerungsgewinn iSd. § 16 angesehen, wenn die Rücklage nur solche stillen Reserven enthält, die bei der Veräußerung von nicht zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebs gehörenden WG aufgedeckt worden sind; auf den Veräußerungsgewinn finden trotz Fortführung der Rücklage der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 (s. § 16 Anm. 515) und die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 Anwendung (R 6b.2 Abs. 10 Satz 3 EStR 2005).

Neubildung einer § 6b-Rücklage: § 6b kann auf Veräußerungsgewinne iSd. §§ 14, 14a, 16 und 18 Abs. 3 angewendet werden, soweit der Gewinn auf begünstigte WG entfällt (s. auch Anm. 30). Über Aufteilung eines Gesamtpreises s. Anm. 82. Über Reinvestitionsabsicht s. Anm. 36, 88.

Die Anwendung des § 6b auf einen – auch nur kleinen – Teil des Veräußerungsgewinns schließt aber die Tarifiermäßigung für den nicht nach § 6b neutralisierten Teil des Veräußerungsgewinns aus (§ 34 Abs. 1 Satz 4, Abs. 3 Satz 6; s. § 34 Anm. 33 und 90). Auch die spätere Auflösung der Rücklage ist nicht nach § 34 tarifbegünstigt (s. Anm. 30 sowie § 16 Anm. 23 und 338). Die Grenzen für die Geltung von Freibeträgen nach § 16 Abs. 4, § 14 Satz 2, § 18 Abs. 3 Satz 2 richten sich nach dem nicht durch die Anwendung des § 6b (oder § 6c) geminderten Veräußerungsgewinn; s. § 16 Anm. 515.

e) Verhältnis zu §§ 17, 23 EStG

12

§ 6b greift in Fällen der §§ 17, 23 nicht ein (glA BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 22). Denn Veräußerungsgewinne sind nur dann begünstigt, wenn der Stpfl. den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, s. Anm. 115) und WG des BV veräußert werden (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, s. Anm. 118). Es reicht nicht aus, dass der Veräußerungsgewinn überhaupt stpfl. ist (BFH v. 19.3.1981 – IV R 167/80, BStBl. II 1981, 527).

Einstweilen frei.

13–14

2. Andere Möglichkeiten zur Vermeidung der Gewinnverwirklichung

15 a) Rücklage für Ersatzbeschaffung

Nach R 6.6 EStR 2005 können stille Reserven, die durch das zwangsweise Ausscheiden von WG aufgedeckt worden sind, unter bestimmten Voraussetzungen auf ErsatzWG übertragen werden. Kann die Übertragung nicht im gleichen Wj. erfolgen, kann eine Rücklage für Ersatzbeschaffung (RfE) gebildet werden; s. näher R 6.6 EStR 2005, § 5 Anm. 572 ff. Wir sprechen der Einfachheit halber im Folgenden nur von der Rücklage für Ersatzbeschaffung; die Ausführungen gelten für die Übertragung der stillen Reserve im Jahr des Ausscheidens eines WG sinngemäß (ausführlich zur RfE MARCHAL, Die strechtl. Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, 2006, 19 ff.).

Unterschiede der Regelung in R 6.6 EStR 2005 gegenüber derjenigen gem. § 6b sind im Wesentlichen folgende:

- ▶ *Begünstigte Wirtschaftsgüter:* Die Rücklage für Ersatzbeschaffung kann beim Ausscheiden aller WG gebildet werden; 6b begünstigt dagegen nur bestimmte WG des Anlagevermögens (Abs. 1; s. Anm. 37–40).
- ▶ *Dauer der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen:* Die Rücklage für Ersatzbeschaffung kann ohne Rücksicht darauf gebildet werden, wie lange das ausgeschiedene WG zum BV des Stpfl. gehört hatte; § 6b verlangt grundsätzlich eine sechsjährige Zugehörigkeit des veräußerten WG zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2; s. Anm. 117 ff.).
- ▶ *Anlass für das Ausscheiden des WG:* Die Rücklage für Ersatzbeschaffung kann nur beim zwangsweisen Ausscheiden eines WG gebildet werden, auch wenn das WG dabei untergeht; § 6b setzt eine Veräußerung und damit den Übergang des WG auf einen Dritten voraus (s. Anm. 30).
- ▶ *Ersatzbeschaffung:* Die Rücklage für Ersatzbeschaffung kann nur auf ein funktionsgleiches ErsatzWG, das auch funktionsgleich genutzt wird, übertragen werden (s. § 5 Anm. 597); § 6b verlangt keine Ersatzbeschaffung (s. Anm. 65), lässt aber die Übertragung stiller Reserven nur auf bestimmte WG zu.
- ▶ *Absicht der Ersatzbeschaffung:* Die Rücklage für Ersatzbeschaffung kann nur gebildet werden, wenn der Stpfl. die Absicht der Ersatzbeschaffung hat (R 6.6 Abs. 5 Satz 5 EStR 2005; s. § 5 Anm. 605 „Absicht der Ersatzbeschaffung“); Eine § 6b-Rücklage kann auch gebildet werden, wenn der Stpfl. bereits zur Zeit ihrer Bildung ihre spätere gewinnerhöhende Auflösung plant (s. Anm. 88).
- ▶ *Übertragung stiller Reserven von Gebäuden auf Grund und Boden:* Bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung ist die Übertragung stiller Reserven möglich (s. § 5 Anm. 605 „Boden und Gebäude“), bei § 6b nicht (Anm. 68).
- ▶ *Auflösungsfristen:* Die Rücklage für Ersatzbeschaffung ist mangels Ersatzbeschaffung bei einem beweglichen WG am Schluss des ersten, bei einem Grundstück oder Gebäude am Schluss des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wj. gewinnerhöhend aufzulösen; die Fristen können im Einzelfall angemessen verlängert werden (s. R 6.6 Abs. 4 EStR 2005). Die Frist für die Übertragung oder Auflösung einer § 6b-Rücklage läuft grundsätzlich bis zum Ende des auf ihre Bildung folgenden vierten oder sechsten Wj. (s. Anm. 96 ff.).
- ▶ *Höhe des Auflösungsgewinns:* Bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung entsteht der Gewinn in Höhe der aufgelösten Rücklage; ein Gewinnzuschlag fällt nicht an. Der Gewinn in Höhe der aufgelösten § 6b-Rücklage wird um den Gewinnzuschlag nach Abs. 7 erhöht, wenn keine Gewinnübertragung erfolgt (s. Anm. 149–151).

► *Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs*: Die Rücklage für Ersatzbeschaffung ist bei Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs zugunsten des Veräußerungsgewinns aufzulösen (BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392). Eine § 6b-Rücklage kann fortgeführt werden (s. Anm. 11).

Wahlrecht: Sind sowohl die Voraussetzungen von R 6.6 EStR 2005 als auch diejenigen des § 6b erfüllt, so kann der Stpfl. zwischen beiden Verfahren wählen (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 101). Der Stpfl. braucht nicht schon bei der Bildung der Rücklage kenntlich zu machen, welcher Art sie sein soll (glA KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 37). Er kann auch die bei einem einzigen WG aufgedeckten stillen Reserven teils nach R 6.6 EStR 2005, teils nach § 6b behandeln (glA LADEMANN/WELBERS, § 6b Rn. 173). Aus der Buchführung muss ersichtlich sein, in welcher Höhe und bei welchen WG im einzelnen Wj. stille Reserven aufgedeckt und übertragen oder in die Rücklage gestellt und später übertragen oder aufgelöst worden sind (Abs. 4 Satz 1 Nr. 5).

Die Übertragung stiller Reserven nach den Grundsätzen der Rücklage für Ersatzbeschaffung ist allerdings nicht mehr möglich, wenn es sich um einen Fall der vorweggenommenen Ersatzbeschaffung handelt und die Reinvestitionsfrist nach § 6b abgelaufen ist (BFH v. 12.6.2001 – XI R 5/00, BStBl. II 2001, 830).

Bei einem WG, das an Stelle eines infolge höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs aus dem BV ausgeschiedenen WG angeschafft oder hergestellt worden ist (ErsatzWG), ist die Sechsjahresfrist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 auch dann erfüllt, wenn das zwangsweise ausgeschiedene WG und das ErsatzWG zusammen sechs Jahre zum Anlagevermögen des Stpfl. gehört haben (R 6b.3 Abs. 4 EStR 2005).

b) Tausch von Wirtschaftsgütern

16

Seit der Einführung von § 6 Abs. 6 Satz 1 durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) führt der Tausch von WG zu einer Gewinnrealisierung (s. § 6 Anm. 1475 ff.). Der Tausch stellt daher eine Veräußerung iSv. Abs. 1 dar (s. Anm. 30). Eine erfolgsneutrale Übertragung von WG nach Maßgabe des Tauschgutachtens (BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30; hierzu § 6 Anm. 1483) ist seitdem nicht mehr möglich (s. aber OFD Frankfurt v. 21.5.2001, BB 2001, 1725; zu weiteren Ausnahmen SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 546). Ausführlich zum erfolgsneutralen Tausch auch MARCHAL, Die strechtl. Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, 2006, 30 ff. und 157 f.

c) Billigkeitsmaßnahmen (§ 163 AO)

17

Innerhalb des Geltungsbereichs von § 6b kommen Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO nicht in Betracht. Daher ist zB eine Verlängerung der Frist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 nicht möglich (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 107). Außerhalb des Geltungsbereichs von § 6b kann die FinVerw. nach § 163 AO entsprechend § 6b verfahren, zB wenn der Stpfl. aufgrund eines behördlichen Eingriffs gehindert war, ein Reinvestitionsobjekt rechtzeitig anzuschaffen oder herzustellen (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 107). Zur Billigkeit als grundlegendem Prinzip des Besteuerungsaufschubs s. MARCHAL, Die strechtl. Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, 2006, 68 f. und 158 ff.

Einstweilen frei.

18–19

VI. Verfahrensfragen

Die Anwendung des § 6b setzt keinen Antrag des Stpfl. voraus, sondern erfolgt lediglich durch entsprechende Buchung und Bilanzierung. Über Bilanzänderung s. Anm. 21. Zur Maßgeblichkeit der HBil. s. Anm. 52, 110.

Bilanzberichtigung: Hat der Stpfl. auf Grund eines nach § 6b begünstigten Veräußerungsgewinns einen Abzug bei den AHK eines WG vorgenommen, bei dem der Abzug nicht zulässig war, so kann die Bilanz nach Maßgabe des § 4 Abs. 2 Satz 1 bis zum Eintritt der Bestandskraft der Veranlagung berichtigt werden.

Ausführlich zur Bilanzberichtigung s. § 4 Anm. 398 ff. Über Änderung des Veräußerungsgewinns s. Anm. 84; über Änderung der AHK des Reinvestitionsguts s. Anm. 58.

Bilanzänderung: Die Zulässigkeit einer Bilanzänderung bestimmt sich nach § 4 Abs. 2 Satz 2.

► *Begriff der Bilanzänderung:* Eine Bilanzänderung ist gegeben, wenn der Stpfl. einen richtigen Bilanzansatz durch einen anderen richtigen Bilanzansatz ersetzen will oder ein Wahlrecht nachträglich ausüben möchte (s. § 4 Anm. 350 und 462). Ein solches Wahlrecht stellt auch das Wahlrecht nach § 6b dar (BFH v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958; v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367; v. 7.3.1996 – IV R 34/95, BStBl. II 1996, 568).

Eine Bilanzänderung liegt nicht vor, wenn sich einem Stpfl. erst nach Einreichung der Bilanz die Möglichkeit eröffnet, erstmalig ein Wahlrecht auszuüben. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn sich im Rahmen einer Betriebsprüfung herausstellt, dass ein Gewinn aus der Veräußerung eines WG realisiert worden ist, der in eine Rücklage nach § 6b eingestellt werden kann. In diesem Fall ist ein Stpfl. nicht durch § 4 Abs. 2 Satz 2 gehindert, § 6b in Anspruch zu nehmen (BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418; v. 27.9.2006 – IV R 7/06, FR 2007, 433; hierzu KANZLER FR 2006, 693, und FR 2007, 435; s. auch § 4 Anm. 462). Allerdings greift § 4 Abs. 2 Satz 2 wiederum ein, wenn die fehlende Ausübung des Wahlrechts auf einer zumindest fahrlässigen Nichterfassung des Gewinns beruht (BFH v. 27.9.2006 – IV R 7/06, FR 2007, 433).

► *Voraussetzungen der Bilanzänderung:* Nach § 4 Abs. 2 Satz 2 idF des StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13) ist eine Bilanzänderung nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 auf den Gewinn reicht (s. § 4 Anm. 461 ff.). Eine Zustimmung des FA ist nicht mehr erforderlich (s. § 4 Anm. 350; zur früheren Rechtslage s. § 4 Anm. 489 ff.).

► *Zeitliche Grenzen der Bilanzänderung:* Die Bildung einer Rücklage im Wege der Bilanzänderung scheidet immer dann aus, wenn die davon betroffene Veranlagung bestandskräftig ist (ausführlich hierzu § 4 Anm. 476). Dementsprechend ist auch die Inanspruchnahme des § 6b nicht mehr möglich (BFH v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195; v. 25.4.1990 – I R 136/85, BStBl. II 1990, 905; v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958). Der Stpfl. kann allerdings die Begünstigung des § 6b auch noch nach Ablauf der Reinvestitionsfrist unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 2 im Wege der Bilanzänderung in Anspruch nehmen (s. nur BFH v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367; v. 7.3.1996 – IV R 34/95, BStBl. II 1996, 568; v. 24.3.1998 – I R 20/94, BStBl. II 1999, 272; s. auch § 4 Anm. 462).

Auswirkungen auf die Handelsbilanz: Wird der Ansatz in der StBil. geändert, so muss wegen § 5 Abs. 1 Satz 1 auch die HBil. geändert werden (s. § 4 Anm. 382).

Einstweilen frei.

21–23

Erläuterungen zu Abs. 1: Begünstigte Veräußerungen/Abzug von Anschaffungs- oder Herstellungskosten/begünstigte Reinvestitionen

A. Begünstigte Personen: Steuerpflichtige (Abs. 1 Satz 1)

I. Grundsatz der Personenbezogenheit

24

§ 6b begünstigt nach seinem Wortlaut („Steuerpflichtige“) den einzelnen Stpfl. und stellt nicht auf den einzelnen Betrieb ab; denn der Stpfl. kann stille Reserven mit Hilfe von § 6b grundsätzlich aus einem Betrieb in einen anderen, ihm gehörenden Betrieb übertragen (Umkehrschluss aus Abs. 4 Satz 2; s. Anm. 46). Die Vergünstigung ist nicht betriebs-, sondern personenbezogen.

BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; v. 10.7.1980 – IV R 12/80, BStBl. II 1981, 90; v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430; v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350; v. 13.8.1987 – VIII B 179/86, BStBl. II 1987, 782; v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558; v. 24.3.1992 – VIII R 48/90, BStBl. II 1993, 93; glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 3; KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 1; BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 21; grds. aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 417 ff., und SCHÖN, Gewinnübertragungen bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, 1986; s. auch Anm. 25.

Aus der Personenbezogenheit folgt, dass die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 in einer Betriebsstätte des veräußernden Stpfl. erfüllt sein muss und die Veräußerung des ganzen Betriebs die Sperrfrist unterbricht (s. Anm. 122).

II. Der Mitunternehmer als begünstigter Steuerpflichtiger

25

Bei Mitunternehmerschaften stellt sich die Frage, ob der einzelne Mitunternehmer oder die Mitunternehmerschaft zur Inanspruchnahme von § 6b berechtigt ist. Diese Frage war lange Zeit Gegenstand eines Meinungsstreits, der mittlerweile als geklärt angesehen werden muss.

Gesellschafterbezogene Betrachtungsweise: Nach ganz hM in Rspr. und Schrifttum ist der einzelne Mitunternehmer der begünstigte Stpfl., nicht die Mitunternehmerschaft selbst (sog. gesellschafterbezogene Betrachtungsweise).

BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; v. 10.7.1980 – IV R 12/80, BStBl. II 1981, 90; v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430; v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350; v. 13.8.1987 – VIII B 179/86, BStBl. II 1987, 782; v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558; v. 24.3.1992 – VIII R 48/90, BStBl. II 1993, 93; v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFHE 193, 549; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 3; KSM/HEGER, § 6b Rn. A 17; KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 1; BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 226; ebenso R 6b.2 Abs. 6 und 7 EStR 2005.

Die gesellschafterbezogene Betrachtungsweise beruhte ursprünglich auf der sog. Bilanzbündeltheorie. Daher ergaben sich durch die Aufgabe der Bilanzbündel-

theorie durch den BFH (s. § 15 Anm. 265) und aufgrund des Umstands, dass die Rspr. seit Mitte der 80er Jahre die PersGes. als eigenständiges Steuerrechtssubjekt ansieht (s. nur BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [761 f.]), Zweifel an der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise. Gleichwohl wurde zutreffend an ihr festgehalten. Denn zwar ist die PersGes. selbst Subjekt der Einkünftequalifikation, der Gewinnerzielung und der Gewinnermittlung (s. § 15 Anm. 270 ff.), jedoch kann Stpfl. iSv. § 6b nur der einzelne Gesellschafter sein, denn nur er ist estpfl. und hat die im Gesamthandsvermögen der PersGes. erzielten Veräußerungsgewinne nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu versteuern (s. nur BORDEWIN in Festschr. L. Schmidt, 1993, 421 [433 f.]; JACHMANN, DStZ 2002, 203).

Gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise: Im Gegensatz zur gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise wird von einer Gegenansicht vertreten, die PersGes. selbst müsse als Begünstigter des § 6b angesehen werden (sog. gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise). Begründet wird die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise vor allem damit, dass § 6b bereits bei der Gewinnermittlung der Gesellschaft zu berücksichtigen sei. Der Veräußerungsgewinn sei daher nicht bei dem einzelnen Gesellschafter zu neutralisieren, sondern bei der Gesellschaft.

KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 417 ff.; SCHÖN, Gewinnübertragungen bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, Diss. Bonn, 1986, 11 ff.; neuerdings SELBMANN, Die Übertragung stiller Reserven bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, Diss. Hamburg, 2003, 118 f.

Die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise kommt insbes. bei dem Erfordernis der sechsjährigen Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und bei der Ausübung des Wahlrechts zu unterschiedlichen Ergebnissen.

Vorübergehende Geltung der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise während der Veranlagungszeiträume 1999–2001: Während der VZ 1999–2001 galt aufgrund der Änderungen durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise (BFH v. 9.2.2006 – IV R 23/04, BStBl. II 2006, 538; hierzu KANZLER, FR 2006, 691). Nach Abs. 10 idF des StEntlG 1999/2000/2002 trat bei PersGes. und Gemeinschaften an die Stelle des Stpfl. die Gesellschaft oder die Gemeinschaft, soweit WG zum Gesamthandsvermögen gehörten. Außerdem verlangte Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002, dass die Reinvestitionsgüter zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte eines Betriebs des Stpfl. gehören.

Die Geltung der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise führte zu einer starken Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 6b bei PersGes. Zulässig blieb lediglich die Übertragung von Gewinnen zwischen dem EinzelBV des Mitunternehmers und seinem SonderBV bei der PersGes. Dagegen war die Übertragung von Gewinnen zwischen dem Gesamthandsvermögen auf der einen Seite und dem EinzelBV und dem SonderBV auf der anderen Seite nicht mehr zulässig (s. hierzu HARTMANN/MEYER, Inf. 2002, 141). Auch die Übertragung stiller Reserven aus dem SonderBV eines Gesellschafters auf Reinvestitionen im Gesamthandsvermögen einer SchwesterPersGes. war ausgeschlossen (BFH v. 9.2.2006 – IV R 23/04, BStBl. II 2006, 538).

Andererseits führte ein Gesellschafterwechsel nach der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise – anders als nach der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise (hierzu Anm. 127) – nicht mehr zu einer Unterbrechung der Besitzzeit nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (KANZLER, FR 2002, 117).

Rückkehr zur gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise ab dem Veranlagungszeitraum 2002: Mit dem UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001,

3858; BStBl. I 2002, 35) ist der Gesetzgeber zur gesellschafterbezo- genen Betrachtungsweise zurückgekehrt. Umgesetzt wurde dies durch die Aufhebung des Abs. 10 idF des StEntG 1999/2000/2002 und durch die Streichung der Formu- lierung „eines Betriebs des Steuerpflichtigen“ in Abs. 4 Satz 1 Nr. 3. Die Ände- rungen wurden zum VZ 2002 wirksam (§ 52 Abs. 18a).

In der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/6882, 33) heißt es:

„Im Zuge der Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG erfolgt bei § 6b – als begleitende Folgemaßnahme – eine Rückkehr von der ge- sellschaftsbezogenen zur gesellschafterbezo- genen Betrachtungsweise. Damit wird der Rechtszustand, wie er bis zum 31.12.1998, also vor Inkrafttreten des StEntG 1999/2000/2002, bestanden hat, im Ergebnis wieder hergestellt [...]. Anspruchsbere- tigtiger für die Bildung von Rücklagen nach § 6b EStG ist jetzt wieder der Steuerpflichti- ge.“

Damit ist für die Rechtsanwendung wieder von der gesellschafterbezo- genen Betrachtungsweise auszugehen (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 3; LBP/HOFFMANN, § 6b Rn 23; KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 1).

Einstweilen frei.

26

III. Personenidentität zwischen dem begünstigten Steuerpflichtigen, dem Veräußerer und dem Reinvestor

27

Nach dem Gesetzeswortlaut können nur „Steuerpflichtige, die... veräußern“, „einen Betrag bis zur Höhe des... Gewinns abziehen“.

Grundsatz der Personenidentität: Das Gesetz geht daher davon aus, dass der durch diese Vorschrift begünstigte „Steuerpflichtige“ mit der Person identisch ist, die bestimmte WG veräußert, dadurch Gewinne realisiert und die solcherma- ßen realisierten Reserven bei Erwerb eines bestimmten Reinvestitionsguts auf dieses überträgt. Dieser Grundsatz der Personenidentität ergibt sich auch aus dem Zweck des § 6b, durch Übertragung stiller Reserven auf Reinvestitionsgüter zwar einerseits die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von WG aufzuschieben, ihre spätere Versteuerung bei demselben Stpfl. aber sicherzustellen (s. auch Anm. 122).

Personenidentität bei natürlichen und juristischen Personen: Bei natürli- chen und juristischen Personen kann dieses Ziel nur erreicht werden, wenn die stpfl. Person zugleich auch Veräußerer des begünstigten WG und Erwerber des begünstigten Reinvestitionsguts ist.

Eingeschränkte Personenidentität bei Mitunternehmern: Die Rspr. des BFH und die FinVerw. lassen die anteilige Übertragung stiller Reserven aus dem Gesamthandsvermögen auf WG eines BV des Mitunternehmers oder auf WG einer Mitunternehmerschaft zu, an der er beteiligt ist; ferner in umgekehrter Richtung aus einem BV des Mitunternehmers auf WG seines BV oder auf WG einer Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist (s. auch Anm. 47–49).

BFH v. 25.7.1979 – I R 175/76, BStBl. II 1980, 43; v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430; v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350; v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558; ebenso R 6b.2 Abs. 6 und 7 EStR 2005.

Diese Praxis bedeutet einen eingeschränkten Verzicht auf volle Personenidenti- tät zwischen dem begünstigten Stpfl., dem Veräußerer und dem Reinvestor, wie sie grundsätzlich verlangt wird. Dies ist jedoch mit Sinn und Zweck des § 6b vereinbar. Denn § 6b verlangt lediglich, dass die spätere Versteuerung der über-

tragenen stillen Reserven bei dem Stpfl. sichergestellt ist, der sie bei der Veräußerung zu versteuern hätte. Bei PersGes. kann die spätere Besteuerung bei einzelnen Mitunternehmern auch dann sichergestellt werden, wenn Veräußerung bzw. Erwerb durch die PersGes. selbst erfolgt. Erforderlich ist nur, bei der Anwendung des § 6b auf den Anteil des einzelnen Mitunternehmers an den WG des Gesamthandsvermögens abzustellen. Dass nicht der einzelne Mitunternehmer, sondern die Mitunternehmerschaft Veräußerer bzw. Erwerber ist, stört die Zielsetzung des § 6b keineswegs und kann angesichts der erforderlichen Gleichbehandlung zwischen Gewinnen von Einzelunternehmern und Gewinnanteilen von Mitunternehmern der Anwendung des § 6b nicht entgegenstehen (s. zur sog. Gleichbehandlungsthese § 15 Anm. 262).

Konsequenzen der eingeschränkten Personenidentität bei Mitunternehmern: Aus der eingeschränkten Personenidentität bei Mitunternehmern ergeben sich folgende Konsequenzen:

- ▶ *Die Zurechnung erfolgt nach der prozentualen Beteiligung* am Gesellschaftsvermögen. Maßgeblich ist das Verhältnis der festen Kapitalkonten zur Zeit der Anschaffung oder Herstellung des Reinvestitionsguts, nicht aber der Gewinnverteilungsschlüssel (glA LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 31 Rn. 91).
- ▶ *Bei Veräußerungen zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer* können stille Reserven aus der Veräußerung auf dasselbe WG als Reinvestitionsobjekt (gegebenfalls anteilig) übertragen werden (OFD Koblenz v. 23.12.2003, StEK EStG § 6b Nr. 77 = DStR 2004, 314; s. auch § 6 Anm. 1445d).
- ▶ *Wirtschaftsgüter im Alleineigentum anderer Mitunternehmer* kann der veräußernde Mitunternehmer nicht als Reinvestitionsgüter für die Übertragung stiller Reserven verwenden, auch nicht, wenn die WG SonderBV anderer Mitunternehmer sind, da dies zu einer Übertragung stiller Reserven zwischen verschiedenen Stpfl. führen würde (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 5; BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 232). Gleiches gilt, wenn veräußertes WG und Reinvestitionsobjekt SonderBV bei derselben Mitunternehmerschaft sind.

28 Einstweilen frei.

B. Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter als Voraussetzung (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)

I. Der Veräußerungstatbestand

29 1. Überblick zum Veräußerungstatbestand der Reinvestitionsregelung

Die Aufzählung der begünstigten WG in Abs. 1 Satz 1 ist erschöpfend (BFH v. 6.12.1972 – I R 182/70, BStBl. II 1973, 291; v. 11.7.1973 – I R 140/71, BStBl. II 1973, 840; v. 24.8.1989 – IV R 38/88, BStBl. II 1989, 1016). Abnutzbare bewegliche WG mit einer Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren, lebendes Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung sowie Anlagen im Grund und Boden sind seit dem VZ 1999 nicht mehr begünstigt (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 3).

Weitere Voraussetzungen der Begünstigung des Veräußerungsgewinns enthält Abs. 4 (s. Anm. 115–142).

2. Begriff der Veräußerung

Die Reinvestitionsvergünstigung greift nur bei einer Veräußerung ein.

Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 ist die Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums an einem WG gegen Entgelt auf einen anderen Rechtsträger.

BFH v. 21.10.1976 – IV R 210/72, BStBl. II 1977, 145; v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430; v. 27.2.1986 – IV R 52/83, BStBl. II 1986, 552; v. 13.11.1991 – I R 58/90, BStBl. II 1992, 517; v. 7.7.1992 – VIII R 24/91, BFH/NV 1993, 461; v. 27.8.1992 – IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225; v. 29.6.1995 – VIII R 2/94, BStBl. II 1996, 60; v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289; auch R 6b.1 Abs. 1 Satz 2 EStR 2005.

Maßgeblich ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (zum Begriff s. § 5 Anm. 310) auf den Erwerber. Auf den Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts kommt es nicht an (BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289 mwN). Irrelevant ist, ob und wie der Erwerber das WG nutzt. Eine Veräußerung ist auch dann gegeben, wenn der Berechtigte dem Erwerber entgeltlich das Recht zum Abbruch eines Gebäudes einräumt (BFH v. 13.11.1991 – I R 58/90, BStBl. II 1992, 517; v. 7.7.1992 – VIII R 24/91, BFH/NV 1993, 461).

Die Übertragung muss ferner zu einer Gewinnverwirklichung führen, da andernfalls kein Veräußerungsgewinn neutralisiert werden kann. Der bloße Abschluss eines auf die Übertragung des Eigentums gerichteten schuldrechtl. Vertrags bewirkt noch keine Gewinnverwirklichung; zum Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung bei schwebenden Geschäften s. § 5 Anm. 288 ff.

Ob die Veräußerung freiwillig oder unter Zwang erfolgt, ist gleichgültig. Dementsprechend ist die Veräußerung eines WG zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs eine Veräußerung iSv. § 6b (BFH v. 29.6.1995 – VIII R 2/94, BStBl. II 1996, 60; R 6b.1 Abs. 1 Satz 1 EStR). Gleiches gilt für die Veräußerung eines WG im Wege der Zwangsversteigerung (R 6b.1 Abs. 1 Satz 1 EStR 2005). Dagegen ist das Ausscheiden eines WG infolge höherer Gewalt keine Veräußerung, weil es an einer Übertragung gegen Entgelt fehlt (R 6b.1 Abs. 1 Satz 4 EStR 2005; glA KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 7). Dasselbe gilt bei einer behördlichen Enteignung (glA KANZLER, FR 2001, 1224).

Weitere entgeltliche Übertragungstatbestände sind die Betriebsveräußerung, der Tausch und die Einbringungsvorgänge nach §§ 20, 24 UmwStG.

► **Betriebsveräußerung:** Der Stpfl. kann § 6b insoweit anwenden, als der Veräußerungsgewinn auf begünstigte WG iSd. Abs. 1 Satz 1 entfällt (BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348). Die Anwendung des § 6b auf einen – auch nur kleinen – Teil des Veräußerungsgewinns schließt aber die Tarifiermäßigung für den nicht gem. § 6b neutralisierten Teil des Veräußerungsgewinns aus (§ 34 Abs. 1 Satz 4, Abs. 3 Satz 6; s. § 34 Anm. 33 und 90). Auch die spätere Auflösung der Rücklage ist nicht nach § 34 tarifbegünstigt (BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348; v. 28.6.1989 – I R 124/88, BStBl. II 1990, 76; v. 10.3.2005 – II R 49/03, BFH/NV 2005, 1566).

Bei der Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs, Aufgabe des Betriebs durch einen Stpfl., der an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist, gilt das Gleiche wie bei der Veräußerung einzelner WG; bei der Aufgabe eines Betriebs allerdings nur insoweit, als hierbei WG veräußert, also nicht in das PV überführt werden (Überführung in das PV ist keine Veräußerung, s. Anm. 170 „Aufgabe des Betriebs“ und § 16 Anm. 23). Ein Gesamtpreis ist auf die einzelnen veräußerten WG aufzuteilen, um zu ermitteln, inwieweit Veräußerungsgewinne entstanden sind, die nach § 6b begünstigt sind (zur Aufteilung s. Anm. 82 und § 6 Anm. 304 ff.).

► *Der Tausch* ist eine Veräußerung, da er nach § 6 Abs. 6 Satz 1 stets zu einer Gewinnrealisierung führt (R 6b.1 Abs. 1 Satz 3 EStR 2005; zur Gewinnrealisierung beim Tausch s. § 6 Anm. 1475 ff.). Bei tauschweiser Hingabe eines veräußerten WG ist erforderlich, dass der Anspruch auf das eingetauschte WG zunächst BV wird (BFH v. 29.6.1995 – VIII R 2/94, BStBl. II 1996, 60).

Bei der zwangsweisen *Umlegung von Grundstücken* im Flurbereinigungsverfahren nimmt die Rspr. des BFH keine Veräußerung an, wenn der eingebrachte Grundbesitz mit dem zugeteilten Grundbesitz als wertgleich und wirtschaftlich identisch anzusehen ist und daher die stillen Reserven nicht realisiert werden (BFH v. 13.3.1986 – IV R 1/84, BStBl. II 1986, 711). Die Besitzzeiten des ausgeschiedenen und des an seiner Stelle erworbenen Grundstücks sind für die Frist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 zusammenzurechnen (FG Düss./Köln v. 5.11.1975, EFG 1976, 71, rkr.).

► *Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils* in eine PersGes. oder KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten unter Aufdeckung der stillen Reserven wird wie eine Veräußerung behandelt (s. §§ 24, 20 UmwStG), dh. für die Anwendung des § 6b gilt das Gleiche wie bei einer Betriebsveräußerung (s.o.); s. ferner Anm. 170 „Einbringung eines Betriebs in eine KapGes.“ und „Einbringung eines Betriebs in eine PersGes.“.

Keine Veräußerung liegt bei Betriebsaufgabe, Entnahme und Schenkung vor.

► *Betriebsaufgabe*: Die Überführung von WG ins PV anlässlich einer Betriebsaufgabe stellt keine Veräußerung dar. Die Fiktion des § 16 Abs. 3 Satz 1 erstreckt sich nicht auf § 6b (glA KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 7).

► *Entnahme*: Die Entnahme eines WG ist als betriebsfremder Vorgang und mangels Entgeltlichkeit der Übertragung des WG nicht begünstigt (BFH v. 6.12.1972 – I R 182/70, BStBl. II 1973, 291; v. 23.6.1981 – VIII R 41/79, BStBl. II 1982, 18; v. 27.8.1992 – IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225; ebenso H 6b. 1 „Entnahme“ EStH 2005; s. auch Anm. 170 „Entnahme“).

► *Schenkung* ist keine Veräußerung. Die Schenkung aus privaten Gründen ist eine nicht begünstigte Entnahme (s.o.). Die Schenkung aus betrieblichen Gründen ist mangels Entgeltlichkeit keine Veräußerung (glA BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 37).

3. Besonderheiten der Veräußerung bei Mitunternehmerschaften

31 a) Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer ohne gesellschaftsrechtliche Veränderungen

Es ist bei der Übertragung von WG zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer ohne gesellschaftsrechtl. Veränderungen danach zu unterscheiden, ob die Übertragung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt.

Entgeltliche Veräußerungsgeschäfte zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer werden von der Rspr. stl. anerkannt, wenn die Veräußerung des WG nach äußerer Form und wirtschaftlichem Gehalt zu Bedingungen wie unter einander Fremden erfolgt (s. nur BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622] mwN; s. § 6 Anm. 361 und § 15 Anm. 270).

Es sind verschiedene Möglichkeiten der Übertragung zwischen Mitunternehmerschaft und einzelner Mitunternehmer zu unterscheiden:

► *Bei voller Entgeltlichkeit* führen Veräußerungen zwischen Mitunternehmerschaft und dem Einzelunternehmen oder SonderBV eines Mitunternehmers in vollem Umfang zur Gewinnrealisierung und berechtigen zur Inanspruchnahme des § 6b (BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; v. 10.7.1980 – IV R 12/80, BStBl. II 1981, 90; glA H 6b. 1 „Veräußerung aus dem Gesamthandsver-

mögen“ EStH 2005; BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 47). Auch die entgeltliche Übertragung eines WG zwischen dem Gesamthandsvermögen und dem PV eines Mitunternehmers ist ein einheitlicher Veräußerungsvorgang und nicht in eine Einlage bzw. Entnahme des betreffenden Mitunternehmers und in Veräußerungen der anderen Mitunternehmer (oder an diese) aufzuspalten, wenn die Veräußerung zu Bedingungen erfolgt, die zwischen Fremden üblich ist (BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; s. hierzu § 6 Anm. 361). Allerdings ist eine Übertragung stiller Reserven nur bei der Veräußerung eines WG des Gesamthandsvermögens möglich. Die Übertragung stiller Reserven aus dem PV des Stpfl. in das Gesamthandsvermögen ist auch dann nicht möglich, wenn StPflicht nach § 17 oder § 23 eintritt (s. Anm. 12).

► *Bei Teilentgeltlichkeit* der Veräußerung zwischen dem Gesamthandsvermögen und dem Einzelunternehmen oder dem SonderBV eines Mitunternehmers kommt es nach der sog. Trennungstheorie zu einer Aufteilung des Geschäfts (s. hierzu § 6 Anm. 1453). Hinsichtlich des unentgeltlich übertragenen Teils kommt es nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 zwingend zu einer Buchwertfortführung. Hinsichtlich des entgeltlich übertragenen Teils kann § 6b in Anspruch genommen werden (glA STRAHL, FR 2005, 797).

Auch bei teilentgeltlicher Übertragung zwischen dem Gesamthandsvermögen und dem PV eines Mitunternehmers erfolgt eine Aufteilung. Hinsichtlich des entgeltlichen Teils ist eine Veräußerung gegeben, hinsichtlich des unentgeltlichen Teils liegt eine Entnahme bzw. eine Einlage vor (s. § 6 Anm. 361), die keine Veräußerung (s. Anm. 30) bzw. keine Anschaffung ist (s. Anm. 54).

Erfolgt die teilentgeltliche Übertragung aus betrieblichen Gründen, handelt es sich um ein einheitliches Veräußerungsgeschäft, auf das § 6b anzuwenden ist (glA BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 38).

Die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten ist keine Veräußerung.

► *Die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen in das Privatvermögen* eines Mitunternehmers ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten ist in vollem Umfang als Entnahme zu behandeln (glA BFH v. 24.6.1982 – IV R 151/79, BStBl. II 1982, 751; s. auch § 6 Anm. 363). Die unentgeltliche Übertragung eines WG aus dem PV eines Mitunternehmers ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen ist als Einlage anzusehen (s. § 6 Anm. 363).

► *Die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Privatvermögen* stellt eine Entnahme dar. Eine Entnahme ist keine Veräußerung iSd. des § 6b (s. Anm. 30 und Anm. 170 „Entnahme“). Die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem PV ins Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers stellt eine Einlage dar. Die Einlage ist keine Anschaffung iSd. § 6b (s. Anm. 54).

► *Die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen dem Gesamthandsvermögen und einem Einzelunternehmen oder einem Sonderbetriebsvermögen* eines Mitunternehmers oder zwischen verschiedenen SonderBV ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt keine Veräußerung dar. Denn nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1–3 sind zwingend Buchwerte fortzuführen, so dass mangels Gewinnrealisierung eine Veräußerung nicht gegeben ist. Eine Anwendung von § 6b kommt mangels Entgelt auch dann nicht in Betracht, soweit es nach § 6 Abs. 5 Sätze 4 ff. zu einer Gewinnrealisierung kommt (s. auch Anm. 10).

32 b) **Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten**

Zu unterscheiden sind die Fälle der Sacheinlage und der Sachabfindung.

Bei der Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten kommt es darauf an, ob die Sacheinlage aus einem BV des eintretenden Mitunternehmers oder aus seinem PV erfolgt.

► *Erfolgt die Sacheinlage aus einem Betriebsvermögen* (Einzelunternehmen oder SonderBV) des eintretenden Mitunternehmers, ist das WG nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 zwingend mit dem Buchwert anzusetzen, so dass es an einer Veräußerung fehlt. Unter den Voraussetzungen der § 6 Abs. 5 Sätze 4 ff. kann es aber zu einer Gewinnrealisierung kommen, so dass eine Veräußerung anzunehmen ist (s. auch Anm. 10).

► *Erfolgt die Sacheinlage aus dem Privatvermögen*, ist ein tauschähnlicher Vorgang gegeben, der eine Veräußerung darstellt (s. Anm. 30). Voraussetzung ist, dass dem eintretenden Mitunternehmer als Gegenleistung für das WG Gesellschaftsrechte gewährt werden, die dem Wert des WG entsprechen. Ist dagegen der Wert des übertragenen WG höher als die im Gegenzug eingeräumten Gesellschaftsrechte, ist der Vorgang in einen tauschähnlichen Vorgang und eine Einlage aufzuteilen (BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; BMF v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462). Letztere stellt keine Anschaffung dar (s. Anm. 54). Auf den anteiligen Tausch kann § 6b angewendet werden.

S. ferner Anm. 170 „Einbringung eines Betriebs in eine KapGes.“ und „Einbringung eines Betriebs in eine PersGes.“.

Bei der Sachabfindung ist zu differenzieren, ob diese ins PV oder in ein BV des ausscheidenden Mitunternehmers erfolgt:

► *Die Sachabfindung in das Privatvermögen* gegen die Aufgabe von Gesellschaftsrechten stellt eine Veräußerung nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 dar, wobei die Besonderheit besteht, dass statt Geld Sachwerte übertragen werden. Dies stellt keine anteilige Entnahme dar, sondern insgesamt eine Veräußerung, auf die § 6b angewendet werden kann (glA KSM/HEGER, § 6b Rn. B 133).

► *Die Sachabfindung in ein Betriebsvermögen* (Einzelunternehmen oder SonderBV) des Mitunternehmers führt nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 grundsätzlich zu keiner Gewinnrealisierung. Eine Veräußerung kann nur angenommen werden, wenn nach § 6 Abs. 5 Sätze 4 ff. ausnahmsweise eine Gewinnrealisierung eintritt (glA KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 8).

33 c) **Änderungen der personellen Zusammensetzung der Mitunternehmerschaft**

In den folgenden Fällen der Änderung der personellen Zusammensetzung der Mitunternehmerschaft kommt eine Anwendung von § 6b in Frage.

Eintritt eines Mitunternehmers gegen Bareinlage: Der entgeltliche Eintritt eines Mitunternehmers in eine Mitunternehmerschaft ist die Veräußerung von Miteigentum an den WG der Mitunternehmerschaft gegen Leistung einer Einlage. Auf den Vorgang ist § 24 UmwStG anzuwenden: Der Betrieb der bestehenden Mitunternehmerschaft wird als in die erweiterte Mitunternehmerschaft eingebracht angesehen (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 24.01). Soweit die bisherigen Mitunternehmer durch den Zugang der Einlage in das Gesamtvermögen mehr als den Buchwert ihrer bisherigen Beteiligungen erhalten, entsteht ein Gewinn aus der Veräußerung ihrer Miteigentumsanteile an den WG der Mitunternehmerschaft, auf den § 6b angewendet werden kann.

Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Barabfindung: Das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus der Mitunternehmerschaft gegen Abfindung durch die verbleibenden Mitunternehmer ist als Aufgabe eines Mitunternehmeranteils iSv. § 16 Abs. 3 Satz 1 anzusehen (s. § 16 Anm. 243). Da die Aufgabe des Anteils entgeltlich erfolgt und keine WG ins PV überführt werden, ist dieser Vorgang als Veräußerung anzusehen (anders bei Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs, s. Anm. 170 „Aufgabe eines Betriebs“). Der veräußernde Mitunternehmer kann § 6b in Anspruch nehmen, soweit der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils auf die Anteile des Mitunternehmers an nach § 6b begünstigten WG entfällt (s. § 16 Anm. 23).

Veräußerung eines Mitunternehmeranteils: Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einen Erwerber außerhalb der Mitunternehmerschaft ist als Veräußerung des gesamthänderischen Anteils iSv. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO am Eigentum an den einzelnen WG der Mitunternehmerschaft anzusehen. Dieser Vorgang ist nach § 6b begünstigt, soweit die Veräußerung auf nach § 6b begünstigte WG entfällt (BFH v. 25.7.1979 – I R 175/76, BStBl. II 1980, 43; v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350). Dies gilt auch bei Veräußerung der Anteile durch sämtliche Mitunternehmer an denselben oder verschiedene Erwerber (BORDEWIN, Inf. 1979, 556).

d) Auflösung der Mitunternehmerschaft

34

In den folgenden Fällen der Auflösung der Mitunternehmerschaft kommt eine Anwendung von § 6b in Betracht:

Liquidation durch Einzelveräußerung: Die Überführung von WG in das PV eines Mitunternehmers stellt eine Entnahme dar, die nicht von § 6b begünstigt ist; s. auch Anm. 170 „Entnahme“. Dagegen ist bei einer entgeltlichen Übertragung der WG auf Dritte und auf Mitunternehmer eine Veräußerung gegeben.

Realteilung ohne Spitzenausgleich: Zum Begriff s. § 16 Anm. 441. Eine Veräußerung ist nicht gegeben, wenn die WG nach § 16 Abs. 3 Satz 2 zu Buchwerten in den BV der einzelnen Mitunternehmer fortgeführt werden. Denn es fehlt an einer Gewinnrealisierung (s. Anm. 30). Eine Veräußerung ist auch dann nicht gegeben, wenn nach § 16 Abs. 3 Sätzen 3 und 4 die WG mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind. Denn es handelt sich um einen nicht begünstigten Betriebsaufgabegewinn (glA KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 8).

Realteilung mit Spitzenausgleich: Zum Begriff s. § 16 Anm. 452. Eine Veräußerung liegt vor, wenn einzelne WG übertragen und über dem Buchwert liegende Ausgleichszahlungen für sie geleistet werden (glA BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 53). Soweit die Ausgleichszahlung über dem Buchwert liegt, tritt Gewinnrealisierung ein und kann § 6b in Anspruch genommen werden (zum Umfang der Gewinnrealisierung s. § 16 Anm. 452). Auch wenn Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile übertragen werden, ist eine Veräußerung nur dann gegeben, wenn Ausgleichszahlungen geleistet werden, die über dem Buchwert liegen (SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 67). Ansonsten sind nach § 6 Abs. 3 Buchwerte fortzuführen, so dass es mangels Gewinnrealisierung nicht zu einer Veräußerung kommt.

Einstweilen frei.

35

36 4. Keine Regelung für die Verwendung des Veräußerungserlöses; Reinvestitionsabsicht

Verwendung des Veräußerungserlöses: § 6b enthält keine Bestimmungen darüber, wie der Stpfl. mit dem Veräußerungserlös verfahren soll oder darf. Er kann frei über ihn verfügen. Insbes. die Entnahme des Veräußerungserlöses bis zur Übertragung der Rücklage auf Reinvestitionen ist zulässig. Der Erlös kann auch entnommen bleiben und die Reinvestition mit Kredit finanziert werden (glA HELMWIG, DStR 1968, 363).

Reinvestitionsabsicht: Die Bildung der Rücklage setzt weder bei fortbestehendem Betrieb noch bei einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe eine Reinvestitionsabsicht des Stpfl. voraus. § 6b verlangt eine solche Absicht nicht. Wenn der Gesetzgeber das Wahlrecht des Stpfl. hätte einengen wollen, so hätte er dies im Wortlaut von § 6b zum Ausdruck bringen müssen (s. BFH v. 7.3.1996 – IV R 34/95, BStBl. II 1996, 568; v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282; DÖRSCH in Gedächtnisschr. Knobbe-Keuk, 1997, 411). UE folgt diese Auslegung zwingend aus dem Lenkungscharakter der Norm.

II. Begünstigte Veräußerungsobjekte

37 1. Grund und Boden

Der im Gesetz verwendete Begriff Grund und Boden ist enger als der Begriff des Grundstücks in § 94 BGB. Es ist nur der nackte Boden gemeint (BFH v. 24.8.1989 – IV R 38/88, BStBl. II 1989, 1016 mwN; s. auch § 6 Anm. 780). Allerdings gehört auch die Grasnarbe vom Weideland zum Grund und Boden (BFH v. 16.2.1984 – IV R 229/81, BStBl. II 1984, 424). Bei der Abgrenzung von anderen WG kommt darauf an, ob es sich bei den mit dem Grund und Boden verbundenen WG um selbständige WG handelt. Handelt es sich um selbständige WG, so ist der Gesamtpreis aufzuteilen, s. hierzu Anm. 82.

Anlagen auf oder im Boden, die zum beweglichen Anlagevermögen oder zu den Gebäuden gehören, rechnen nicht zum Boden, auch wenn sie zivilrechtl. zum Boden gehören (BFH v. 14.3.1961 – I 17/60 S, BStBl. III 1961, 398).

Aufwuchs auf land- oder forstwirtschaftlichem Boden gehört nicht zum Boden, wie die Unterscheidung in Abs. 1 Satz 1 zeigt. Näher zum Begriff Anm. 38, s. auch H 6b.1 „Aufwuchs auf Grund und Boden“ EStH 2005.

Bodenschätze: Begriff s. § 7 Anm. 523. Bodenschätze bilden selbständige, nicht in Abs. 1 erwähnte und daher nicht durch § 6b begünstigte WG, sobald sie zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr gebracht werden (grundlegend BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 „Kiesvorkommen“; zum Ausschluss des § 6b s. KANZLER, DStR 2007, 1101 [1105]). Nachhaltig in den Verkehr gebracht sind Bodenschätze, wenn mit ihrer Aufschließung begonnen wird oder mit einer alsbaldigen Aufschließung zu rechnen ist (s. nur BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 mwN). Andernfalls bleiben sie, wie bürgerlich-rechtl. so auch stl., Bestandteile des Grund und Bodens, in dem sie sich befinden (BFH v. 23.6.1977 – IV R 17/73, BStBl. II 1977, 825 mwN); s. auch § 7 Anm. 526 ff. Wird ein Grundstück veräußert, dessen Bodenschatz ein selbständiges WG bildet, so sind nur die beim Boden aufgedeckten stillen Reserven nach § 6b übertragbar (glA H 6b.1 „Nicht begünstigte Wirtschaftsgüter“ EStH 2005). Diese Grundsätze gelten auch für Mineralgewinnungsrechte.

Erbbaurecht: s. Anm. 170.

Jagdrecht: Das Eigenjagdrecht auf Flächen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gehört nicht zum Grund und Boden, sondern stellt ein selbständiges nicht abnutzbares immaterielles WG dar. Im Fall der Veräußerung eines zur Jagdfläche gehörenden Grundstücks ist der auf das Eigenjagdrecht entfallende Gewinn nicht nach § 6b begünstigt (BMF v. 23.6.1999, BStBl. I 1999, 593 = StEK EStG § 6b Nr. 68).

Landwirtschaftliche Lieferrechte gehören nicht zum Grund und Boden, sondern sie sind selbständige immaterielle WG, so das Milchanlieferungsrecht (BFH v. 5.3.1998 – IV R 23/96, BStBl. II 2003, 56; v. 24.8.2000 – IV R 11/00, BStBl. II 2003, 64) und das Zuckerrübenlieferrecht (BFH v. 24.6.1999 – IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58; s. auch KANZLER in Festschr. Beisse, 1997, 251).

Nutzungsrechte gehören nicht zum Grund und Boden. Hierunter fallen insbes. das Pachtrecht, der Nießbrauch und das Thermalwasserbezugsrecht (hierzu BFH v. 24.8.1989 – IV R 38/88, BStBl. II 1989, 1016). Dagegen ist das Recht, auf einem Grundstück ein Zwischenlager mit Klärschlamm zu füllen, kein vom Grund und Boden verselbständigt WG (BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878).

2. Aufwuchs eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens

38

Neben dem Aufwuchs war ursprünglich auch die Veräußerung von Anlagen im Grund und Boden begünstigt. Das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) hat diese Begünstigung zum VZ 1999 aufgehoben (s. Anm. 3).

Bedeutung der Regelung: Die Begünstigung des Aufwuchses soll die Umstrukturierung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe erleichtern, da in diesen Fällen mit dem Grund und Boden auch Aufwuchs auf Boden veräußert wird.

Aufwuchs sind die lebenden, im Boden verwurzelten Pflanzen (einschließlich ihrer noch nicht geernteten Früchte), insbes. das stehende Holz und Dauerkulturen (BFH v. 7.5.1987 – IV R 150/84, BStBl. II 1987, 670; H 6b.1 „Aufwuchs auf Grund und Boden“ EStH 2005). Dass sie von vornherein, dh. aus dem Samen, in dem gleichen Boden aufgewachsen sind, wird vom Gesetz nicht verlangt, da „Aufwuchs“ nur soviel wie „Bewuchs“, Bestand an gewachsenen, lebenden Pflanzen bedeutet. Es kann sich also auch um verpflanzte und wieder angewachsene Pflanzen handeln. Beispiele für den hier in Betracht kommenden „Aufwuchs“: Wald, Obst- und Baumschulanlagen, Korbweidenkulturen, Rebanlagen, Spargelanlagen und das Feldinventar (s. auch § 6 Anm. 265 „Baumschule“, „Pflanzenanlagen“, „Wald“; s. auch H 6b.1 „Nicht begünstigte Wirtschaftsgüter“ EStH 2005).

Dazugehöriger Grund und Boden ist die Grundstücksfläche, auf der sich der Aufwuchs befindet (UELNER, DStZ 1966, 130).

Mit dem dazugehörigen Grund und Boden: Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 muss der Stpfl. Aufwuchs „mit dem dazugehörigen Grund und Boden veräußern“. Nicht erforderlich ist die Veräußerung durch ein einziges Veräußerungsgeschäft: Es genügt, wenn Aufwuchs und Boden wirtschaftlich in einem einheitlichen Vorgang, dh. in engem sachlichen (wirtschaftlichen) und zeitlichen Zusammenhang, wenn auch an verschiedene Erwerber, veräußert werden und die Veräußerung auf einem einheitlichen Veräußerungsentschluss beruht (BFH v. 7.5.1987 – IV R 150/84, BStBl. II 1987, 670).

Zugehörigkeit zum land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen: Aufwuchs ist in der für diese WG bestimmten besonderen Weise nur dann be-

günstigt, wenn er „zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen“ gehört. Ein land- *und* forstwirtschaftliches BV ist nicht gemeint, sondern ein BV, das zur Einkunftsart „Land- und Forstwirtschaft“ gehört, also der Land- oder Forstwirtschaft oder beiden dient. Abgrenzung vom Gewerbebetrieb s. § 13 Anm. 164 ff.

§ 6b ist auch auf den Gewinn aus der Veräußerung von Aufwuchs auf – mitveräußertem – Boden anwendbar, wenn die veräußerten WG zum Betrieb einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse gehören und dieser Betrieb ausschließlich die Land- oder Forstwirtschaft zum Gegenstand hat (glA BFH v. 5.9.1980 – VI R 183/77, BStBl. II 1981, 76, beiläufig unter Hinweis auf die Voraufgabe).

Aufteilung eines Gesamtpreises auf Grund und Boden einerseits, Aufwuchs andererseits: s. Anm. 82.

39 3. Gebäude

Entsprechend der auch sonst im Ertrag- und Bilanzsteuerrecht getroffenen Unterscheidung von Grund und Boden einerseits (§ 6 Anm. 780) und Gebäuden (§ 6 Anm. 630) sind auch nach § 6b die Gebäude gesondert begünstigt.

Gebäudebegriff: Gebäude ist ein Bauwerk, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Witterungseinflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest ist (BFH v. 21.1.1988 – IV R 116/86, BStBl. II 1988, 628; auch R 7.1 Abs. 5 Satz 2 EStR 2005; s. auch § 7 Anm. 320 ff.). Unter den Begriff Gebäude fällt auch ein Container, der nach seiner individuellen Zweckbestimmung für eine dauerhafte Nutzung aufgestellt ist (BFH v. 23.9.1988 – III R 67/85, BStBl. II 1989, 113). Daher ist als Gebäude ein Bürocontainer anzusehen, der auf festen Fundamenten ruht (BFH v. 25.4.1996 – III R 47/93, BStBl. II 1996, 613), nicht aber ein Baustellencontainer, der nach seiner baulichen Gestaltung zur Verwendung auf wechselnden Einsatzstellen vorgesehen ist (BFH v. 18.6.1986 – II R 222/83, BStBl. II 1986, 787). Auch ein mit dem Untergrund fest verbundenes öffentliches Toilettenhäuschen ist ein Gebäude (BFH v. 24.5.2007 – II R 68/05, BStBl. II 2008, 12).

Die Art der Nutzung des Gebäudes ist für § 6b unerheblich. Gebäude sind daher zB Wohn-, Büro- und Fabrikgebäude sowie Lagerhallen (glA EVERLOH in B/B, § 6b Rn. 64). Auch eine Tiefgarage ist ein Gebäude (BFH v. 15.10.1981 – IV R 85/81, BStBl. II 1982, 63).

Der Boden braucht nicht mit dem Gebäude zusammen veräußert zu werden.

Gebäude auf fremdem Boden: Der Veräußerungsgewinn ist begünstigt, wenn der Stpfl. wirtschaftlicher Eigentümer ist. Nach der Rspr. ist wirtschaftliches Eigentum an einem Gebäude auf fremdem Boden nur gegeben, wenn zwischen dem Stpfl. und dem zivilrechtl. Eigentümer eine Vereinbarung besteht, wonach letzterer auf Dauer von der Einwirkung auf das Gebäude ausgeschlossen ist (s. § 5 Anm. 313). In diesem Fall ist die Anwendung von § 6b unproblematisch möglich. In den übrigen Fällen lehnt die Rspr. das wirtschaftliche Eigentum des Stpfl. an dem Gebäude ab. Jedoch kann der Stpfl. die auf das Gebäude entfallenden HK wie ein materielles WG aktivieren (s. nur BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281; hierzu § 5 Anm. 313). Auf ein solches Gebäude kann die Rücklage nach § 6b übertragen werden (BFH v. 10.4.1997 – IV R 12/96, BStBl. II 1997, 718). Andernfalls weist der Aktivposten nur ein Recht oder eine Rechnungsabgrenzung aus; diese Posten sind nach § 6b nicht begünstigt.

Wohnungseigentum und Teileigentum iSd. § 1 WEG sind in Abs. 1 Sätze 1 und 2 nicht ausdrücklich genannt, jedoch bei einer dem Zweck des § 6b entsprechenden Auslegung unter die Begriffe „Boden“ und „Gebäude“ zu rechnen (BFH v. 26.11.1974 – VIII R 61–62/73, BStBl. II 1975, 352). Auch Sondereigentum an Gebäudeteilen und gemeinschaftliches Eigentum iSd. § 1 WEG sind als Grund und Boden bzw. Gebäude iSd. § 6b anzusehen (BFH v. 26.11.1974 – VIII R 61–62/73, BStBl. II 1975, 352).

Gebäudeteile: Bei Einbauten in Gebäuden unterscheidet die Rspr. zwischen unselbständigen und selbständigen Gebäudeteilen (s. § 6 Anm. 654 ff.). Unselbständige Gebäudeteile gehören auch iSd. § 6b zum ganzen Gebäude. Selbständige Gebäudeteile (Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Einbauten für vorübergehende Zwecke) werden stl. als selbständige unbewegliche WG behandelt (s. R 4.2 Abs. 3 EStR 2005); sie sind daher Gebäude iSd. § 6b (glA KSM/HEGER, § 6b Rn. B 36).

Mieterinbauten sind Baumaßnahmen des Mieters auf gemietetem Grund und Boden oder an gemieteten Sachen, durch die er Bauwerke, Anlagen, Vorrichtungen und dergleichen schafft, ergänzt oder ändert (s. § 7 Anm. 340). Mieterinbauten können bewegliche Scheinbestandteile, Betriebsvorrichtungen oder wesentliche Bestandteile sein. Erforderlich für eine Inanspruchnahme des § 6b durch den Mieter ist, dass es sich bei den Einbauten um ein Gebäude handelt, an welchem der Mieter rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum hat.

► *Sind die Mieterinbauten Scheinbestandteile* iSv. § 95 BGB im Eigentum des Mieters oder *Betriebsvorrichtungen* iSv. § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG, so liegt ein bewegliches WG vor (H 4.2 Abs. 3 „Mieterinbauten“ EStH 2005; glA KSM/HEGER, § 6b Rn. B 43).

► *Sind die Einbauten als wesentlicher Bestandteil* des Grundstücks gem. § 94 BGB Eigentum des Vermieters geworden, ist § 6b nur anwendbar, wenn dem Mieter die Einbauten als wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen sind. Dies ist der Fall, wenn der Mieter die Kosten getragen hat, das Gebäude tatsächlich nutzt und ihm bei Beendigung ein Entschädigungsanspruch zusteht (s. § 7 Anm. 340). In diesem Fall sind die Einbauten beim Mieter zu aktivieren und § 6b ist anwendbar. Hat dagegen der Vermieter das Eigentum an dem Gebäude entschädigungslos erlangt, kann der Mieter § 6b nicht in Anspruch nehmen (glA KSM/HEGER, § 6b Rn. B 44).

Betriebsvorrichtungen iSv. § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG gehören nicht zum Gebäude, vielmehr sind sie bewegliche WG, selbst wenn sie zivilrechtl. wesentliche Bestandteile des Gebäudes sind (s. § 7 Anm. 315 ff.). Bei der Veräußerung eines Gebäudes zusammen mit Betriebsvorrichtungen ist daher der Veräußerungsgewinn aufzuteilen in den Gewinn aus der Veräußerung des bewertungsrechtlichen „Gebäudes“ und den Gewinn aus der Veräußerung der Betriebsvorrichtungen (s. auch Anm. 82). Der Gewinn aus der Veräußerung der Betriebsvorrichtungen ist nicht nach § 6b begünstigt, weil seit dem StEntlG 1999/2000/2002 die Veräußerung von beweglichen WG nicht mehr begünstigt ist (hierzu Anm. 29).

Zur Abgrenzung des Gebäudes gegenüber anderen WG s. auch § 6 Anm. 630 mwN.

4. Binnenschiffe als begünstigte Veräußerungsobjekte in den VZ 2006–2010

40

Das Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350) hat vorübergehend Binnenschiffe in

den Katalog der begünstigten Veräußerungsobjekte aufgenommen. Bis zum VZ 1998 waren Schiffe allgemein von der Begünstigung erfasst (s. Anm. 3 „StEntlG 1999/2000/2002“).

Bedeutung der Begünstigung: Hierdurch soll die deutsche Binnenschiffahrtsflotte verjüngt werden, um die Konkurrenzfähigkeit der deutschen Binnenschiffahrtsflotte im europäischen Vergleich (wegen entsprechender Begünstigung in den Niederlanden) zu gewährleisten (BTDrucks. 16/753, 10). Daher ist die Übertragung der stillen Reserven auch nur auf die AHK von Binnenschiffen möglich (Anm. 71). Die Begünstigung ist auf Veräußerungen beschränkt, die nach dem 31.12.2005 und vor dem 1.1.2011 stattgefunden haben. Für Veräußerungen, die vor diesem Zeitraum vorgenommen wurden, gilt die im Veräußerungszeitpunkt geltende Gesetzesfassung weiter (§ 52 Abs. 18b).

Begriff des Binnenschiffs: s. § 3 Abs. 3 SchiffRegO (BGBl. I 1994, 1133). Hiernach sind Binnenschiffe die zur Schifffahrt auf Flüssen und sonstigen Binnengewässern bestimmten Schiffe. Unter diesen Begriff fallen nicht nur Schiffe, die zur Beförderung von Personen oder Gütern bestimmt sind, sondern auch Schlepper, Tankschiffe, Schubboote, Eisbrecher, Hebeschiffe, Kabelschiffe, schwimmende Getreideheber, Schwimmkräne und Baggerkräne (s. SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 21).

Zum Schiff gehören nicht nur der eigentliche Schiffskörper einschließlich der fest eingebauten Teile, sondern auch die beweglichen Schiffsausrüstungsgegenstände, wie Reserveanker, Haltetaue, Rettungsringe und -boote, nautische Geräte usw. Andere Ausrüstungsgegenstände dagegen werden als selbständige WG behandelt (s. § 7 Anm. 600 „Schiffe“). Getrennt veräußertes Zubehör fällt nicht unter den Begriff „Schiff“ (HEUER, FR 1964, 468).

Ein Schiff ist ein einziges bewegliches WG. Kasko (Schiffsrumpf einschließlich aller Aufbauten) und Motor (einschließlich aller sonstigen Antriebsteile) werden einheitlich abgeschrieben (s. § 7 Anm. 600 „Schiffe“). Dementsprechend ist bei einer Veräußerung des Schiffs der ganze Veräußerungsgewinn begünstigt, nicht nur der Gewinn aus der Veräußerung des Kaskos.

Die Verschrottung eines Schiffs vor seiner Veräußerung führt zur Entstehung des andersartigen WG „Schrott“, das zum Umlaufvermögen gehört und dessen Veräußerung daher nicht unter § 6b fällt (BFH v. 13.2.1979 – VIII R 187/75, BStBl. II 1979, 409).

41–44 Einstweilen frei.

C. Rechtsfolge: Übertragung stiller Reserven durch Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)

I. Wahlweiser Abzug im Wirtschaftsjahr der Veräußerung

1. Übertragung stiller Reserven durch Abzug

45 a) Technik und Auswirkung der Begünstigung

Die Begünstigung des § 6b besteht darin, dass stille Reserven, die durch die Veräußerung bestimmter WG aufgedeckt worden sind, auf die Buchwerte anderer WG übertragen werden dürfen. Technisch geschieht diese Übertragung dadurch, dass die AHK der angeschafften oder hergestellten WG um einen Betrag

bis zur Höhe von 100 % (Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 61) des Veräußerungsgewinns gekürzt werden, der sich bei der Veräußerung ergeben hat; zur Durchführung des Abzugs s. Anm. 52.

Steuerliche Auswirkung der Übertragung: Der Abzug von den AHK der Reinvestitionsgüter hat in der Folgezeit höhere laufende Gewinne oder Veräußerungs- und Aufgabegewinne durch geringere AfA-Beträge der abnutzbaren WG bzw. höhere Gewinne durch den verminderten Buchwert der nicht abnutzbaren WG zur Folge. Zu diesem Stundungseffekt s. BTDrucks. IV/2400, 46; kritisch dazu KANZLER, INF 1983, 509.

Der Grund für die Aufdeckung der stillen Reserven ist unerheblich. Die Aufdeckung der stillen Reserven kann auch zwangsweise erfolgen. Der Stpfl. ist dann nicht darauf beschränkt, die bisher in der Rspr. entwickelten Grundsätze für diese Fälle anzuwenden; s. auch Anm. 15. Die Aufdeckung muss aber in der Form der Veräußerung geschehen; s. Anm. 30.

b) Übertragung stiller Reserven zwischen verschiedenen Betriebsvermögen des veräußernden Steuerpflichtigen

46

Nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 muss das veräußerte WG und nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 das Reinvestitionsgut zu einer inländ. Betriebsstätte gehören (für das veräußerte WG s. Anm. 120–122; für das Reinvestitionsgut s. Anm. 136). Die Betriebsstätten müssen aber nicht identisch sein, vielmehr ist die Übertragung stiller Reserven von WG eines BV des Stpfl. auf ein WG eines anderen BV desselben Stpfl. zulässig (Umkehrschluss aus Abs. 4 Satz 2).

Übertragung zwischen mehreren Gewerbebetrieben des Steuerpflichtigen: Unterhält der Stpfl. mehrere Gewerbebetriebe, so ist er frei, bei welchem Betrieb er die Absetzung vornehmen will (R 6b.2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStR 2005). Daher ist auch die Übertragung auf einen nicht der GewSt. unterliegenden verpachteten Betrieb zulässig, auch wenn der Stpfl. einen verpachteten Betrieb entgeltlich erwirbt oder einen erworbenen Betrieb sogleich verpachtet und zulässigerweise als BV behandelt, da der Wortlaut des Gesetzes die Übertragung nicht ausschließt (s. auch Anm. 142 und Anm. 170 „Betriebsverpachtung“).

Übertragung aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einem Betrieb eines selbständig Tätigen: Die stillen Reserven können auf WG jeder der drei betrieblichen Einkunftsarten übertragen werden.

Übertragung aus einem Gewerbebetrieb in einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder in einen Betrieb eines selbständig Tätigen: Die Übertragung stiller Reserven ist durch Abs. 4 Satz 2 ausgeschlossen (s. Anm. 142).

Buchungen bei Übertragung stiller Reserven zwischen mehreren Betrieben: Nach R 6b.2 Abs. 8 Sätze 1 und 2 EStR 2005 ist beim Abzug im Wj. der Anschaffung oder Herstellung der Reinvestitionsgüter wie folgt zu verfahren: Der Veräußerungsgewinn ist dem Kapitalkonto des veräußernden Betriebs erfolgsneutral hinzuzurechnen; zugleich ist ein gleichhoher Betrag von den AHK der in dem anderen Betrieb angeschafften oder hergestellten WG erfolgsneutral zu Lasten des Kapitalkontos abzusetzen. Es wird weder beim ersten Betrieb der Gewinn noch beim zweiten Betrieb der Aufwand ausgewiesen.

Eine § 6b-Rücklage kann dagegen nach R 6b.2 Abs. 8 Satz 3 EStR 2005 auf einen anderen Betrieb erst in dem Wj. übertragen werden, in dem der Abzug von den AHK bei WG des anderen Betriebs vorgenommen wird. Es soll dadurch verhindert werden, dass die Verlagerung und Auflösung der Rücklage nur zur

Ersparnis von GewSt. erfolgt, zB zum Ausgleich eines (andernfalls gewstl. nicht mehr abziehbaren) Verlusts im anderen Betrieb.

47 c) **Übertragung stiller Reserven zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmern bei Veräußerungen**

Veräußerung von Wirtschaftsgütern aus dem Einzelunternehmen eines Mitunternehmers: Bei der Veräußerung von WG aus dem Einzelunternehmen eines Mitunternehmers an die Mitunternehmerschaft ist eine Übertragung stiller Reserven möglich

- ▷ *auf Reinvestitionsgüter seines eigenen Betriebsvermögens* (Einzelunternehmen; s. R 6b.2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStR 2005; oder SonderBV) oder
- ▷ *auf die Anteile an Reinvestitionsgütern des Gesamthandsvermögens einer Mitunternehmerschaft*, soweit sie dem Mitunternehmer zuzurechnen sind (R 6b.2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStR 2005).

Veräußerung von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers: Bei der Veräußerung von WG aus dem SonderBV eines Mitunternehmers ist eine Übertragung stiller Reserven möglich

- ▷ *auf Wirtschaftsgüter seines Sonderbetriebsvermögens* bei der PersGes. oder seines SonderBV bei einer anderen PersGes. (R 6b.2 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 EStR 2005), oder
- ▷ *auf Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen* der PersGes., der das veräußerte WG gedient hat, oder im Gesamthandsvermögen einer anderen PersGes., soweit die WG dem Stpfl. als Mitunternehmer anteilig zuzurechnen sind (R 6b.2 Abs. 6 Satz 2 Nr. 2 EStR 2005), oder
- ▷ *auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens eines Einzelunternehmens* des Mitunternehmers (BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430; R 6b.2 Abs. 6 Satz 2 Nr. 3 EStR 2005).

Veräußerung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen: Da die Begünstigung des § 6b gesellschafterbezogen ist, können auch nur die einzelnen Mitunternehmer die stillen Reserven, soweit sie anteilig auf den einzelnen Mitunternehmer entfallen, auf ihre WG außerhalb der Mitunternehmerschaft übertragen.

Die Übertragung stiller Reserven ist möglich

- ▷ *auf Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens* der PersGes. (R 6b.2 Abs. 7 Nr. 1 EStR 2005), oder
- ▷ *auf Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens* eines Mitunternehmers der PersGes., aus deren BV das veräußerte WG ausgeschieden ist, soweit der begünstigte Gewinn anteilig auf diesen Mitunternehmer entfällt (R 6b.2 Abs. 7 Nr. 2 EStR 2005), oder
- ▷ *auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens eines Einzelunternehmens* eines Mitunternehmers, soweit der begünstigte Gewinn anteilig auf diesen Mitunternehmer entfällt (BFH v. 26.5.1994 – IV R 77/92, BFH/NV 1995, 214; R 6b.2 Abs. 7 Nr. 3 EStR 2005), oder
- ▷ *auf Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens einer anderen Personengesellschaft*, soweit diese WG dem Mitunternehmer der PersGes. zuzurechnen sind und soweit der begünstigte Gewinn anteilig auf diesen Mitunternehmer entfällt (R 6b.2 Abs. 7 Nr. 4 EStR 2005), oder
- ▷ *auf Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers bei einer anderen Personengesellschaft*, soweit diese WG dem Mitunternehmer der Gesellschaft,

aus deren BV das veräußerte WG ausgeschieden ist, zuzurechnen sind und soweit der begünstigte Gewinn anteilig auf diesen Mitunternehmer entfällt (R 6b.2 Abs. 7 Nr. 4 EStR 2005).

d) Übertragung stiller Reserven zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmern bei Änderungen der personellen Zusammensetzung

48

Eintritt eines Mitunternehmers: Im Fall der *Sacheinlage* ist eine Übertragung stiller Reserven im Veräußerungsfall möglich auf Reinvestitionsgüter im BV (Einzelunternehmen oder SonderBV) des Eintretenden oder auf die dem Eintretenden zustehenden Anteile an Reinvestitionsgütern einer Mitunternehmerschaft, zB auch auf die ihm beim Eintritt entstehenden AK.

Im Fall der *Bareinlage* ist eine Übertragung stiller Reserven möglich auf Reinvestitionsgüter im BV (Einzelunternehmen oder SonderBV) der Altgesellschafter oder auf die den Altgesellschaftern zustehenden Anteile an Reinvestitionsgütern einer Mitunternehmerschaft.

Anteilsveräußerung: Bei der Veräußerung des Anteils durch einen Mitunternehmer ist eine Übertragung stiller Reserven möglich auf Reinvestitionsgüter des eigenen BV (Einzelunternehmen oder SonderBV) des veräußernden Mitunternehmers oder auf die ihm zuzurechnenden Anteile an Reinvestitionsgütern einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist.

Ausscheiden eines Mitunternehmers: Im Fall des Ausscheidens eines Mitunternehmers gegen *Sachabfindung* ist die Übertragung stiller Reserven möglich auf Reinvestitionsgüter im BV (Einzelunternehmen oder SonderBV) der einzelnen verbleibenden Mitunternehmer oder auf Reinvestitionsgüter der Mitunternehmerschaft – dabei dürfen die stillen Reserven von allen Mitunternehmern nur einheitlich übertragen werden (s. hierzu Anm. 50) – oder auf Reinvestitionsgüter einer anderen Mitunternehmerschaft.

Beim Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen *Barabfindung* kann der Mitunternehmer die stillen Reserven auf Reinvestitionsgüter des eigenen BV (Einzelunternehmen oder SonderBV) des veräußernden Mitunternehmers oder auf die ihm zuzurechnenden Anteile an Reinvestitionsgütern einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, übertragen.

e) Übertragung stiller Reserven bei Auflösung der Mitunternehmerschaft

49

Liquidation durch Einzelveräußerung der Wirtschaftsgüter: Bei der Liquidation der Mitunternehmerschaft durch Einzelveräußerung der WG ist nach R 6b.2 Abs. 10 Satz 2 iVm. Satz 6, Abs. 7 EStR 2005 die Übertragung möglich auf Reinvestitionsgüter eines BV der einzelnen Mitunternehmer oder auf die den einzelnen Mitunternehmern zurechenbaren Anteile an Reinvestitionsgütern einer Mitunternehmerschaft, an der sie beteiligt sind oder sich beteiligen.

Realteilung der Mitunternehmerschaft: Auch bei einer Realteilung ist die Übertragung möglich auf Reinvestitionsgüter eines BV der einzelnen Mitunternehmer oder auf die den einzelnen Mitunternehmern zurechenbaren Anteile an Reinvestitionsgütern einer Mitunternehmerschaft, an der sie beteiligt sind oder sich beteiligen.

2. Wahlrecht auf Übertragung der stillen Reserven dem Grunde und der Höhe nach

50

Der Stpfl. kann unter den in § 6b beschriebenen Voraussetzungen stille Reserven übertragen, er muss es aber nicht (BFH v. 17.9.1987 – IV R 8/86, BStBl. II

1988, 55). Er kann daher den Veräußerungsgewinn (1) voll versteuern, (2) teilweise versteuern und teilweise nach § 6b durch Abzug oder Bildung einer Rücklage neutralisieren, (3) teilweise im Wj. der Veräußerung abziehen und teilweise in eine Rücklage einstellen oder (4) eine § 6b-Rücklage in späteren Wj. ganz oder teilweise auf Reinvestitionsgüter übertragen oder gewinnerhöhend auflösen, s. Anm. 94–108, 149–151.

Teilweise oder zeitlich gestreckte Übertragung stiller Reserven: Die teilweise Besteuerung oder die Teilung zwischen Abzug und Rücklage kann zB von Bedeutung für die Einhaltung der Sechsjahresfrist gem. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 sein, für die sofortige Absetzung der restlichen AHK gem. Abs. 2 (s. Anm. 146), ferner bezüglich Verlustausgleich, Verlustabzug oder Nivellierung des Einkommens bezüglich der Progression. Das Wahlrecht kann allerdings in Bezug auf die ESt. und KSt. auf der einen Seite und in Bezug auf die GewSt. auf der anderen Seite nur einheitlich ausgeübt werden (BFH v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195).

Berechtigt zur Ausübung des Wahlrechts ist der Stpfl., der den Veräußerungsgewinn erzielt hat. Da der Abzug bereits im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Reinvestitionsguts vorgenommen werden darf, regelmäßig aber erst in der Jahresschlussbilanz vorgenommen wird, kann der Betrieb bis dahin auf einen Gesamtrechtsnachfolger (besonders einen Erben) oder durch unentgeltliche Übertragung auf einen Einzelrechtsnachfolger übergegangen sein. Dann steht diesem das Wahlrecht zu.

Persönliche Wahlrechtsausübung bei Mitunternehmern: Das Wahlrecht ist aufgrund der gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise von dem einzelnen Mitunternehmer persönlich auszuüben; eine einheitliche Ausübung des Wahlrechts ist auch bei § 6b grundsätzlich nicht geboten (s. § 15 Anm. 592; auch H 4.4 „Wahlrecht eines Mitunternehmers“ EStH 2005). Ist ein Veräußerungsgewinn einheitlich für die Mitunternehmerschaft in ihrer Bilanz durch Bildung einer Rücklage neutralisiert worden, so können die Mitunternehmer gleichwohl später von ihrem Wahlrecht (Auflösung oder Übertragung) unter Verwendung von Ergänzungsbilanzen unterschiedlich Gebrauch machen.

Unterschiedliche persönliche Wahlausübung zulässig: Mitunternehmer können von den Möglichkeiten des § 6b unterschiedlich Gebrauch machen, wenn die Mitunternehmerschaft ein begünstigtes WG veräußert, dh. sie können (1) die sofortige Besteuerung der stillen Reserven wählen, (2) die stillen Reserven auf ein WG übertragen, (3) in Höhe der aufgelösten stillen Reserven eine Rücklage bilden oder (4) eine gebildete Rücklage anteilig gewinnerhöhend auflösen oder auf WG übertragen.

Der einzelne Mitunternehmer hat das Wahlrecht auch dann persönlich auszuüben, wenn er ein WG aus seinem SonderBV veräußert. Die Rücklage für den bei der Veräußerung erzielten Gewinn ist in der durch die PersGes. aufzustellenden Sonderbilanz zu passivieren. Dabei wird widerlegbar vermutet, dass die von der Mitunternehmerschaft aufgestellte Sonderbilanz mit der Ausübung des persönlichen Wahlrechts des betreffenden Mitunternehmers abgestimmt ist. Diese Vermutung gilt nicht, wenn der betreffende Mitunternehmer bei Aufstellung der Bilanz aus der Gesellschaft ausgeschieden ist (BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418; LEY, WPg. 2006, 904).

Einheitliche gesamthandsbezogene Wahlrechtsausübung bei Mitunternehmern als Ausnahme: Im Fall der Übertragung stiller Reserven eines WG im Gesamthandsvermögen der PersGes. auf ein WG im Gesamthandsvermögen

der PersGes. ist erforderlich, dass die Mitunternehmer das Wahlrecht einheitlich ausüben. Denn die Bildung der Rücklage und die Abzugsbeträge in der StBil. korrespondieren mit denen in der HBil. aufgrund von § 5 Abs. 1 Satz 2 (allgemein für personenbezogene Steuervergünstigungen s. BFH v. 7.8.1986 – IV R 137/83, BStBl. II 1986, 910; glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 4; LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 31 Rn. 94). Der Veräußerungsgewinn ist in der Bilanz der Mitunternehmerschaft voll auszuweisen und in Ergänzungsbilanzen derjenigen Mitunternehmer, die § 6b anwenden, anteilig zu neutralisieren (BFH v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558).

Einheitliche Ausübung des Bilanzierungswahlrechts bei der Gewinnfeststellung und Gewerbesteuer: Nach der Rspr. ist es unzulässig, das Wahlrecht auf Übertragung stiller Reserven (ebenso wie andere Bilanzierungswahlrechte) bei der Gewinnermittlung für Zwecke der GewSt. und der Gewinnermittlung für Zwecke der ESt. unterschiedlich auszuüben. Denn derartige Wahlrechte werden idR durch einen entsprechenden Ansatz in der HBil. ausgeübt, die ihrerseits für die bilanzstrechl. Gewinnermittlung maßgebend ist (BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350, und v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958). UE hat dies auch zu gelten, wenn ausnahmsweise keine HBil. aufgestellt wird.

Zeitpunkt der Ausübung des Wahlrechts ist regelmäßig der Zeitpunkt (besser: Zeitraum) der Bilanzaufstellung für das Wj., in dem der Veräußerungsgewinn entstanden ist (BFH v. 30.3.1989 – IV R 72/88, BStBl. II 1989, 560); s. Anm. 108 aE und 142 über Abzug und Bildung einer Rücklage bei anschließender Betriebsveräußerung. Unter den Voraussetzungen einer Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2) kann das Wahlrecht nachträglich ausgeübt werden; s. Anm. 21.

3. Abzug „im Wirtschaftsjahr der Veräußerung“

51

Der Abzug kann frühestens im Wj. der Veräußerung erfolgen (Abs. 1 Satz 1). Über Anschaffung oder Herstellung vor der Veräußerung s. Anm. 55. Über Abzug in einem späteren Wj. durch Bildung und Übertragung einer Rücklage s. Abs. 3, dazu Anm. 88–112.

Zeitpunkt der Veräußerung ist der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an dem übertragenen WG (BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289 mwN). Der Zeitpunkt der Gegenleistung ist für den Zeitpunkt der Veräußerung nicht maßgebend. Auch die Leistung einer Anzahlung bewirkt nicht den Eintritt der Veräußerung. Über Veräußerung zum Jahreswechsel s. Anm. 55.

Wirtschaftsjahr der Veräußerung ist das Wj., in dem das zivilrechtl. oder wirtschaftliche Eigentum an dem veräußerten Anlagegut auf den Erwerber übergeht (BFH v. 13.9.2000 – X R 148/97, BStBl. II 2001, 641). Über Wj. allgemein s. Erl. zu § 4a. Ein Rumpfwj. zählt als volles Wj., s. auch Anm. 97. Bei Gesamtrechtsnachfolge wird es auf das Wj. des Erwerbers ankommen.

„Im Wirtschaftsjahr“ erfolgt der Abzug, nicht „mit Ablauf des Wirtschaftsjahrs“. In aller Regel wird der Abzug erst bei der Aufstellung des Jahresabschlusses vorgenommen (BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430, billigt das), sei es aus buchführungstechnischen oder bilanztaktischen Gründen, sei es zur Berücksichtigung nachträglicher AK oder HK.

Abzug zum Bilanzstichtag erfordert den Abzug von den AHK eines am Bilanzstichtag noch vorhandenen WG, und zwar nur insoweit, als die AHK entsprechend den am Bilanzstichtag gegebenen Eigentumsverhältnissen auf den Stpfl.

entfallen. Hat also der Stpfl. im Wj. der Veräußerung ein Reinvestitionsgut als alleiniger Eigentümer angeschafft oder hergestellt, aber bis zum Bilanzstichtag einem Dritten Miteigentum am Reinvestitionsgut eingeräumt, dann kann er den Abzug nach § 6b nur noch von dem auf ihn entfallenden Teil der AHK vornehmen (BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430). Der Abzug erfolgt aber so, als sei er im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung vorgenommen worden, dh. unmittelbar von den ungekürzten AHK; s. Abs. 6 und dazu Anm. 145–147.

52 4. Durchführung des Abzugs

Art des Abzugs: Der Abzug erfolgt, nachdem zunächst die AHK aktiviert worden sind, entweder aktivisch (Buchung: Abschreibung gem. § 6b an Aktivposten; sog. Nettomethode) oder passivisch (Buchung etwa: Abzug gem. § 6b an Wertberichtigung zum Aktivposten; sog. Bruttomethode). Zum Abzug bei mehreren Betrieben s. Anm. 115, zum Abzug vor AfA s. Anm. 146.

Handelsbilanz: Ist der Stpfl. verpflichtet, eine HBil. aufzustellen, muss nach § 5 Abs. 1 Satz 2 der Abzug von den AHK der Reinvestitionsgüter auch in der HBil. erfolgen (R 6b.2 Abs. 1 Satz 1 EStR 2005; KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 26). Dies wird durch die handelsrechtl. Öffnungsklausel des § 254 Satz 1 HGB ermöglicht. Fehlt eine HBil., weil der Stpfl. zu ihrer Aufstellung nicht verpflichtet ist oder ist eine Absetzung in der HBil. nicht möglich, besonders bei Absetzung in der stl. Ergänzungsbilanz eines Mitunternehmers, so erfolgt der Abzug in der StBil. (BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350; BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 218; s. auch Anm. 110–111).

Spätere Zuschreibung in der Handelsbilanz in voller oder teilweiser Höhe der übertragenen stillen Reserven führt nach § 5 Abs. 1 zu einer Erhöhung des Buchwerts des WG (R 6b.2 Abs. 1 Satz 2 EStR 2005; LBP/HOFFMANN, § 6b Rn. 68). Allerdings besteht bei Zuschreibungen in der StBil. eine Wertaufholungsgrenze in Höhe der um den Abzug nach § 6b geminderten AHK, um sicherzustellen, dass durch die Wertaufholung nicht zugleich der Abzug nach § 6b rückgängig gemacht werden muss (s. § 6 Anm. 624 ff.). Die Wertaufholungsgrenze setzt allerdings voraus, dass der Stpfl. an der Ausübung des Wahlrechts nach § 6b festhält.

II. Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschaffter oder hergestellter Wirtschaftsgüter

1. Der Reinvestitionstatbestand: Anschaffung oder Herstellung im Wirtschaftsjahr der Veräußerung

53 a) Anschaffung oder Herstellung

Der Abzug gem. Abs. 1 Satz 1 setzt voraus, dass das Reinvestitionsgut „im Wj. der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden ist“. Zum Abzug von später angeschafften oder hergestellten WG mit Hilfe einer Rücklage s. Abs. 3 und dazu Anm. 88–111.

Begriff der Anschaffung: Anschaffung iSv. § 6b ist der entgeltliche Erwerb des (wirtschaftlichen) Eigentums an einem WG (BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430; v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222); s. allgemein § 6 Anm. 273; zum wirtschaftlichen Eigentum s. § 5 Anm. 310. Eine

Anschaffung ist auch im Fall einer sog. mittelbaren Grundstücksschenkung gegeben (Nds. FG v. 8.12.2005, EFG 2006, 722, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 9/06).

Begriff der Herstellung: Hergestellt ist ein WG, wenn es einen Zustand erreicht hat, der eine bestimmungsgemäße Nutzung ermöglicht (BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 79); s. allgemein § 6 Anm. 275.

Anschaffungsgeschäfte zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer werden wie Veräußerungsgeschäfte auch stl. anerkannt (BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430).

b) Andere Vorgänge der Zuführung von Anlagevermögen nicht begünstigt

54

Überführung aus dem Umlaufvermögen in das Anlagevermögen des gleichen Stpfl. ist keine Anschaffung iSd. § 6b. Denn für die Überführung aus dem Umlaufvermögen in das Anlagevermögen wendet der Stpfl. nichts auf (glA KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 12; auch BFH v. 29.7.1966 – IV R 151/66, BStBl. III 1967, 62 zu Investitionszulagen). Die Umgliederung von Umlauf- in Anlagevermögen führt im Übrigen nicht zur Gewinnrealisierung.

Einlage eines Wirtschaftsguts aus dem PV in das BV des Stpfl. ist nicht als Anschaffung iSd. § 6b anzuerkennen, da es an einem entgeltlichen Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an einem WG fehlt (glA BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430; v. 11.12.1984 – IX R 27/82, BStBl. II 1985, 250). Wegen des kurzen zeitlichen Abstands bestehen dagegen keine Bedenken, eine zunächst in privater Absicht erfolgte Anschaffung im gleichen Jahr in eine betrieblich veranlasste Anschaffung umzudeuten und entsprechend zu buchen (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 79; aA BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 196).

c) „Im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt“

55

Der Abzug erfolgt von den AHK (s. Anm. 58–60) der im Wj. der Veräußerung (s. dazu Anm. 51) angeschafften oder hergestellten WG.

Zeitpunkt der Anschaffung ist der Zeitpunkt des Erwerbs der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Reinvestitionsgut. Dies ist der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Lasten und Nutzen auf den Erwerber übergehen (s. BFH v. 28.4.1977 – IV R 163/75, BStBl. II 1977, 553; v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222; v. 7.11.1991 – IV R 43/90, BStBl. II 1992, 398; ähnlich § 9a EStDV; auch H 6b. 2 „Anschaffungszeitpunkt“ EStH 2005).

Zeitpunkt der Herstellung ist der Zeitpunkt der Fertigstellung des Reinvestitionsguts (§ 9a EStDV); s. dazu § 6 Anm. 276. Für Erweiterung, Ausbau und Umbau von Gebäuden gilt Entsprechendes wie für die Herstellung neuer WG; maßgebend ist der Zeitpunkt der Fertigstellung, dh. der Zeitpunkt, in dem die Gebäudeteile ihrem Zweck entsprechend genutzt werden können.

Unmaßgebliche Zeitpunkte sind:

- ▷ *Zeitpunkt der Bestellung* des anzuschaffenden oder herzustellenden WG,
- ▷ *Zeitpunkt der Ingebrauchnahme* des angeschafften oder hergestellten WG; es muss jedoch zum Anlagevermögen gehören (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3),
- ▷ *Zeitpunkt der Aufwendung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten*; Anzahlungen und TeilHK sind nach dem Gesetzeswortlaut („angeschafft oder hergestellt“) nicht gesondert begünstigt (BFH v. 7.11.1991 – IV R 43/90, BStBl. II 1992, 398; so bereits HEUER, FR 1964, 468).

Gleichzeitige Veräußerung oder Anschaffung mehrerer Wirtschaftsgüter:

Mehrere WG, die gleichzeitig veräußert oder angeschafft werden, sind auch dann, wenn sie wirtschaftlich miteinander eng zusammenhängen oder für einen Gesamtpreis veräußert oder angeschafft werden, einzeln zu bewerten (s. auch § 6 Anm. 89). Das hat bei § 6b zB Bedeutung, wenn die Veräußerung oder Anschaffung einer Gruppe von WG teils in das eine, teils in das nächste Wj. fällt.

Veräußerung und Anschaffung „zum Jahreswechsel“ (zB bei Wj. = Kj. zum 31.12./1.1.): Die Anschaffung erfolgt im neuen Wj., auch wenn der Veräußerer, der das gleiche Wj. wie der Erwerber hat, den Veräußerungsvorgang und damit die Gewinnverwirklichung als Vorgang des abgelaufenen Wj. behandelt. Die Anschaffung erfolgt mit Beginn des neuen Wj., nicht erst im Lauf des ersten Tages.

56 **d) Im der Veräußerung vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschaffte oder hergestellte Reinvestitionsgüter**

Seit dem VZ 1990 ist auch die vorgezogene Anschaffung oder Herstellung von Reinvestitionsgütern begünstigt (s. Anm. 3 „StReformG 1990“). Anders als bei der RfE wurde bis dahin eine Begünstigung dieses Vorgangs, die einem praktischen Bedürfnis entsprach, von der Rspr. stets abgelehnt (BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222 mwN). Setzte eine Betriebsverlegung die vorangegangene Anschaffung des Grund und Bodens voraus, so versuchte man sich mit einer vorzeitigen Veräußerung und Anmietung des veräußerten Betriebs bis zum Erwerb der Ersatzflächen zu behelfen.

Im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt sind WG, wenn der Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung in das der Veräußerung vorangehende Wj. fällt. Zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung s. Anm. 55.

Die bilanzielle Behandlung der Übertragung stiller Reserven der im vorangegangenen Wj. angeschafften oder hergestellten Reinvestitionsgüter ist in Abs. 5 geregelt (s. Anm. 144).

57 Einstweilen frei.

58 **2. Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionsguts**

Für die Begriffe AK und HK gelten die allgemeinen Grundsätze; s. § 6 Anm. 282 und 459.

Der Begriff der Anschaffungskosten bestimmt sich nach § 255 HGB (s. nur BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 mwN). AK sind danach die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können (ausführlich § 6 Anm. 281–303).

► *Ermittlung der Anschaffungskosten*, zB mit Durchschnittswerten, beeinflusst nicht die Tatsache, dass AK iSd. § 6b aufgewendet werden.

► *Anschaffungskosten bei Tausch*: Der gemeine Wert des hingegebenen WG bildet nach § 6 Abs. 6 Satz 1 die AK des erworbenen WG; s. § 6 Anm. 1475 ff. Der Gewinn aus der Veräußerung des hingegebenen WG kann unter den Voraussetzungen des § 6b von den AK des erworbenen WG abgesetzt werden.

Der Begriff der Herstellungskosten ist in § 255 Abs. 2 HGB auch für das EStRecht maßgeblich geregelt (zB BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II

1994, 176). HK sind danach die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (ausführlich dazu § 6 Anm. 459).

Erweiterung, Ausbau und Umbau werden bei Gebäuden der Anschaffung oder Herstellung gleichgestellt; der Abzug erfolgt in diesen Fällen von den HK der Erweiterung, des Ausbau oder des Umbaus (Abs. 1 Satz 4). Zur Frage, ob auch bei anderen WG Aufwendungen für die Erweiterung, den Ausbau oder den Umbau begünstigt sind, s. Anm. 76.

Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten: Ein Abzug gem. § 6b kann nur von denjenigen AHK eines Reinvestitionsguts erfolgen, die noch im Jahr der Anschaffung oder Herstellung dieses WG aufgewendet worden sind (R 6b.2 Abs. 1 Satz 7 EStR 2005). Der Abzug ist daher nicht möglich von nachträglichen AHK für WG, die bereits vor dem letzten Bilanzstichtag vorhanden waren. Das ergibt sich aus dem Wortlaut von Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 2. Es gilt sowohl beim Abzug im Jahr der Veräußerung als auch bei der Übertragung einer Rücklage (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 80; KIRCHHOFF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 28).

Jedes Wirtschaftsgut ist für sich zu behandeln, auch wenn mehrere WG wirtschaftlich miteinander in Zusammenhang stehen, ohne aber ein einziges WG zu bilden, zB Boden und darauf befindliches Gebäude; s. auch Anm. 55.

Veräußerung nach bereits erfolgter Reinvestition: Bei zeitlich vorangegangener Reinvestition sind nur die AHK des Jahres anzusetzen, in dem die Anschaffung oder Herstellung erfolgte; s. Anm. 144.

Ermäßigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Bei Ermäßigung der AHK (zB wegen Minderung des Kaufpreises gem. §§ 437, 441 BGB) oder Übertragung von Zuschüssen (zum Wahlrecht nach R 6.5 Abs. 2 EStR s. § 4 Anm. 570 „Zulagen, Zuschüsse“) kommt es darauf an, ob die Ermäßigung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung erfolgt oder zu einem späteren Zeitpunkt.

► *Erfolgt die Ermäßigung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung*, so ist der bisherige Abzug nach § 4 Abs. 2 Satz 1 zu berichtigen, soweit er die ermäßigten AHK übersteigt. Die Gewinnübertragung auf das Reinvestitionsgut wird durch Zuaktivierung bei den AHK teilweise rückgängig gemacht (EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 213).

► *Tritt die Ermäßigung nach Bildung der Rücklage* ein, so stellt dies ein rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar, so dass eine rückwirkende Änderung der Rücklage zulässig ist. § 4 Abs. 2 Satz 2 steht dem nicht entgegen (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 73; LADEMANN/WELBERS, § 6b Rn. 158). Bei gänzlichem Wegfall der AHK, zB wegen Rücktritts, gilt das zur Ermäßigung Ausgeführte entsprechend.

Erhöhung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Bei Erhöhung der AHK hat der Stpfl. die Wahl, ob er die übertragenen stillen Reserven bestehen lässt oder sie entsprechend erhöht. Entscheidet sich der Stpfl. für die Erhöhung, so ist zu differenzieren, ob die Erhöhung des Kaufpreises im Wj. der Veräußerung oder erst im Jahr der nachträglichen Erhöhung wirtschaftlich verursacht wurde.

► *Ist die Erhöhung im Wirtschaftsjahr der Veräußerung erfolgt*, so erfolgt die Erhöhung der übertragenen stillen Reserven im Wege der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 (glA EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 216).

► *Erfolgt die Erhöhung in einem späteren Wirtschaftsjahr*, stellt die Erhöhung ein rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar, so dass eine rückwirkende Änderung der Rücklage zulässig ist (BFH v. 13.9.2000 – X R 148/97, BStBl. II 2001, 641). Dieser rückwirkenden Änderung steht § 4 Abs. 2 Satz 2 nicht entgegen (glA LBP/HOFFMANN, § 6b Rn. 6; KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 10).

59–60 Einstweilen frei.

61 III. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Abzug eines Betrags bis zur Höhe von 100 % des Veräußerungsgewinns

Der Stpfl. kann einen Betrag bis zur Höhe des Veräußerungsgewinns von den AHK der Reinvestitionsgüter abziehen.

Veräußerungsgewinn: s. Anm. 82–84.

Höchstgrenze des Abzugs sind die AHK des Reinvestitionsguts; dieses darf also nicht mit einem negativen Wert angesetzt werden.

Mitunternehmerschaft: Die Übertragung stiller Reserven ist bei Mitunternehmern auf den anteilig bei der Veräußerung entstandenen Gewinn begrenzt.

Wahlrecht: s. Anm. 50.

62–64 Einstweilen frei.

D. Begünstigte Reinvestitionsgüter (Abs. 1 Satz 2)

65 I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 2

Abs. 1 Satz 2 gibt eine erschöpfende Aufzählung derjenigen WG, auf die stille Reserven übertragen werden dürfen (s. auch Anm. 29). Es handelt sich um die gleichen WG, die in Abs. 1 Satz 1 erwähnt sind.

Weitere Voraussetzungen für die Reinvestitionsgüter:

- ▷ *Wirtschaftliches Eigentum* des Stpfl. am Reinvestitionsgut (s. dazu § 5 Anm. 310),
- ▷ *Zugehörigkeit zu bestimmten Einkunftsarten:* Auch wenn die Voraussetzungen des § 6b im Übrigen erfüllt sind, ist die Anwendung des § 6b doch ausgeschlossen für die Übertragung stiller Reserven von Gewerbebetrieben auf BV der Land- und Forstwirtschaft und der selbständigen Arbeit (Abs. 4 Satz 2; s. Anm. 142),
- ▷ *Zugehörigkeit zum Anlagevermögen* einer inländ. Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3; s. Anm. 136).

Keine Voraussetzung ist, dass das Reinvestitionsgut

- ▷ *ein neues Wirtschaftsgut* ist; auch gebrauchte WG können als Reinvestitionsobjekte angeschafft werden. Der BFH (Urt. v. 19.5.1976 – I R 164/74, BStBl. II 1977, 60) geht stillschweigend von der gleichen Ansicht aus. In der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 4/2400, 64) heißt es zwar, die Stpfl. sollten durch die Zulassung einer Rücklage eine gewisse Dispositionsfreiheit für die Anschaffung oder Herstellung „neuer“ Anlagegüter erhalten. Man wird diesen Ausdruck aber nicht wörtlich nehmen müssen. Gesetzeswortlaut und Zweck des § 6b schließen die Begünstigung gebrauchter WG nicht aus,

- ▷ *der Ersatzbeschaffung für das veräußerte Wirtschaftsgut dient,*
- ▷ *mit eigenen Mitteln beschafft wurde,*
- ▷ *wirtschaftliche Bedeutung für den Betrieb* des Stpfl. hat: § 6b soll zwar wirtschaftsbelebend wirken (s. Anm. 4), eine Prüfung der wirtschaftlichen Bedeutung der Reinvestition für den Betrieb des Stpfl. wird aber vom Gesetz nicht verlangt. Auch eine Verbleibensfrist ist nicht bestimmt (s. auch Anm. 136).

Einstweilen frei.

66–67

II. Die begünstigten Reinvestitionsgüter im Einzelnen

1. Grund und Boden (Nr. 1)

68

Begriff: s. Anm. 37.

Gesamtpreis: Da stille Reserven von Gebäuden nicht auf Grund und Boden übertragen werden können, muss der Veräußerungsgewinn bei der Veräußerung von bebauten Grundstücken auf Boden und Gebäude aufgeteilt werden. Nur soweit der Veräußerungsgewinn auf den veräußerten nackten Boden entfällt, kann er wieder auf Grund und Boden überführt werden (s. auch Anm. 82). Entsprechendes gilt für die Veräußerungskosten. Aus dem gleichen Grund wie ein Gesamtveräußerungspreis muss gegebenenfalls auch ein Gesamtkaufpreis für die Anschaffung eines bebauten Grundstücks auf Boden und Gebäude aufgeteilt werden (s. dazu § 6 Anm. 304–316).

2. Aufwuchs eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens (Nr. 2)

69

Begriff: s. Anm. 38.

Übertragungsmöglichkeiten auf Aufwuchs s. Anm. 1. Die Möglichkeit, stille Reserven von Grund und Boden auf Aufwuchs zu übertragen – und zwar auch von solchem Boden, der nicht zusammen mit Aufwuchs veräußert worden ist –, wurde durch Abs. 1 Nr. 3 idF des 2. StÄndG 1971 zugelassen (s. Anm. 3).

Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 für die Übertragung von Aufwuchs auf Aufwuchs sind:

- ▷ bei der Veräußerung erfolgt eine *Veräußerung des dazugehörigen Grund und Bodens*; s. dazu Anm. 38,
- ▷ bei der Anschaffung erfolgt eine *Anschaffung des dazugehörigen Grund und Bodens*,
- ▷ *der Aufwuchs gehört zu einem land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen*. Dies gilt bei der Veräußerung wie bei der Anschaffung.

Übertragung auf Grund und Boden von Aufwuchs ist nicht möglich. Durch die Änderung sollte nur die Übertragung stiller Reserven *von* Grund und Boden, der früher bei der Gewinnermittlung außer Ansatz geblieben war (§ 4 Abs. 1 Satz 5 aF), auf Aufwuchs ermöglicht werden (s. die Begründung zum 2. StÄndG 1971, BTDrucks. 6/1901, 11).

3. Gebäude (Nr. 3)

70

Begriff: s. Anm. 39.

Selbständige Gebäudeteile, die der Stpfl. zusammen mit einem Gebäude erwirbt, kann er als selbständige Reinvestitionsgüter behandeln (s. Anm. 39).

Abnutzbare Wirtschaftsgüter, die zwar unbeweglich sind, aber nicht unter den Begriff des Gebäudes (oder selbständigen Gebäudeteils) fallen (zB Außen-

anlagen wie Einfriedungen und Bodenbefestigungen), sind in Abs. 1 Satz 2 nicht genannt und daher als Reinvestitionsgüter nicht begünstigt.

Grund und Boden braucht bei Anschaffung eines Gebäudes nicht miterworben zu werden.

Immobilienzertifikate: Stille Reserven können nicht auf Immobilienzertifikate übertragen werden (hierzu FinMin. Nds. v. 13.3.1970, BB 1970, 433).

Entschädigung für Feldinventar und stehende Ernte: s. Anm. 170 „Entschädigung“.

71 4. Binnenschiffe (Nr. 4)

Begriff: s. Anm. 40.

Erweiterung, Ausbau oder Umbau eines Binnenschiffs sind nicht begünstigt. Die frühere Begünstigung der Erweiterung, des Aus- und Umbaus von Schiffen ist durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) aufgehoben worden.

72–75 Einstweilen frei.

E. Erweiterung, Ausbau und Umbau von Gebäuden (Abs. 1 Sätze 3 und 4)

76 I. Begünstigte Tatbestände: Erweiterung, Ausbau und Umbau von Gebäuden (Abs. 1 Satz 3)

Die Begünstigung der Baumaßnahmen an Gebäuden ist eine Ausnahme. Die Erweiterung, der Ausbau oder der Umbau anderer WG (zB Grund und Boden oder Binnenschiffe) ist nicht begünstigt. Deshalb sind HK, die erst nach dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung eines WG aufgewendet werden, grundsätzlich nicht begünstigt (R 6b.2 Abs. 1 Sätze 3 ff. EStR 2005; s. auch Anm. 58).

Erweiterung ist die Schaffung von zusätzlichen, betrieblichen Zwecken dienenden Räumen (glA KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 13).

Ausbau ist eine Baumaßnahme an bestehenden Gebäuden, durch die Gebäude- teile oder Räume unter wesentlichem Bauaufwand so umgestaltet werden, dass sie für die vorgesehenen betrieblichen Zwecke genutzt werden können (ähnlich SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 34).

Umbau ist die wesentliche Umgestaltung der Bausubstanz eines bereits bestehenden Gebäudes (glA BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 210). Eine grundlegende Renovierung eines Gebäudes stellt keinen Umbau dar (BFH v. 11.9.1996 – X R 46/93, BStBl. II 1998, 94).

Verhältnis zum Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Ein Abzug gem. § 6b kann ggf. sowohl von den AHK eines Gebäudes als auch von den auf jenes Gebäude gemachten Aufwendungen für Erweiterung, Ausbau oder Umbau vorgenommen werden, wenn nämlich sowohl die Lieferung oder Fertigstellung des Gebäudes als auch die Fertigstellung von Erweiterung, Ausbau oder Umbau in den begünstigten Zeitraum fallen.

Abgrenzung vom Neubau: Bedeutung hat die Abgrenzung zwischen Neubau einerseits und Erweiterung, Ausbau oder Umbau andererseits hinsichtlich der Frist für die Übertragung der stillen Reserven, weil sich die Frist von vier Jahren nur bei neu hergestellten Gebäuden, nicht dagegen bei Erweiterung, Ausbau

oder Umbau von Gebäuden auf sechs Jahre verlängert (Abs. 3 Satz 3; s. Anm. 101).

Die Abgrenzung von Erweiterung, Ausbau und Umbau zum Neubau entspricht der Abgrenzung von nachträglichen AHK zur Entstehung eines neuen WG (ausführlich hierzu § 7 Anm. 394 ff.). Ein Neubau liegt vor, wenn nach dieser Abgrenzung ein neues WG geschaffen wird.

Einstweilen frei.

77–78

II. Zu kürzende Aufwendungen (Abs. 1 Satz 4)

79

Erweiterung, Ausbau oder Umbau eines Gebäudes können wie die Anschaffung oder Herstellung eines WG behandelt werden, obwohl tatsächlich kein WG angeschafft oder hergestellt wird (s. Anm. 76). Infolgedessen beschränkt sich auch der Abzug gem. § 6b auf den Aufwand für die Erweiterung, den Ausbau oder den Umbau.

Einstweilen frei.

80

Erläuterungen zu Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns (abziehbarer Betrag)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

81

Die Übertragung stiller Reserven gem. § 6b erfolgt durch Abzug eines Betrags bis zur Höhe von 100 % der bei der Veräußerung eines WG aufgedeckten stillen Reserven – des Veräußerungsgewinns – von den AHK der Reinvestitionsgüter (Abs. 1). Nach aF war die Übertragung für bestimmte WG auf 50 % oder 80 % der stillen Reserven begrenzt (s. Anm. 3).

Legaldefinition des Veräußerungsgewinns: Abs. 2 erläutert den Begriff des Veräußerungsgewinns: Veräußerungspreis./ Buchwert zur Zeit der Veräußerung./ Veräußerungskosten, s. näher Anm. 82–86.

Die Ursache der stillen Reserven ist unerheblich. Die stillen Reserven brauchen nicht durch Preisanstieg, sie können auch durch die Inanspruchnahme eines Bewertungswahlrechts entstanden sein. Das Bewertungswahlrecht kann auch noch im Jahr der Veräußerung des WG in Anspruch genommen worden sein, s. Anm. 86. Der Veräußerungsgewinn ist auch dann begünstigt, wenn die aufgedeckten stillen Reserven durch Anwendung des § 6b gelegt worden waren. Sie können also durch mehrmalige Anwendung des § 6b mehrmals übertragen werden.

II. Veräußerungsgewinn (Abs. 2 Satz 1)

1. Die Bestandteile des Veräußerungsgewinns

82

Veräußerungsgewinn ist nach Abs. 2 Satz 1 der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt, mit dem das veräußerte WG im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen gewesen wäre. Bestandteile des Veräußerungsgewinns sind Veräußerungspreis, Buchwert und Veräußerungskosten.

Veräußerungspreis ist die in Geld oder Geldeswert bestehende Gegenleistung für die Veräußerung des WG. Der Geldeswert ist notfalls zu schätzen.

► *Eine Aufteilung eines Gesamtpreises* für mehrere WG ist erforderlich, wenn nicht sämtliche WG begünstigt sind, zB bei Verlegung eines Betriebs und Veräußerung der geräumten Fabrikanlage. Der Veräußerungspreis ist danach aufzuteilen, inwieweit er auf Grund und Boden sowie Gebäude und sonstige Güter des BV entfällt. Mangels einer vorgegebenen oder nachvollziehbaren Einzelbewertung der WG ist das Verhältnis der Teilwerte maßgebend. Unter Berücksichtigung der ebenfalls aufgeteilten Veräußerungskosten und der Buchwerte ergeben sich die gesondert auf Grund und Boden sowie Gebäude entfallenden Veräußerungsgewinne. Weitergehende Aufteilung auf die einzelnen WG ist angebracht, wenn sich bei einigen ein Veräußerungsverlust ergibt, da dieser mit dem laufenden Gewinn ausgeglichen werden kann; s. näher § 6 Anm. 304–316. Bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ist die Verlustklausel des § 55 Abs. 6 zu beachten (s. § 55 Anm. 110–115).

Die Aufteilung eines Gesamtpreises für ein bebautes Grundstück auf Boden und Gebäude ist entbehrlich, wenn die stillen Reserven aus beiden WG nur auf ein Gebäude übertragen werden sollen. Bei der Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichem Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden muss der Veräußerungsgewinn wegen der unterschiedlichen Übertragungsmöglichkeiten gegebenenfalls aufgeteilt werden.

► *Einzelpreise*, die die Parteien für mehrere gleichzeitig zwischen den gleichen Personen veräußerte WG vereinbaren, sind stl. insoweit nicht maßgebend, als einzelne WG in einer wirtschaftlich nicht gerechtfertigten, sondern im Hinblick auf die Anwendung des § 6b gestalteten Weise unter- oder überbewertet werden (§ 42 AO; s. § 6 Anm. 304).

▷ *Wird aus anderen Gründen ein unangemessen hohes Entgelt vereinbart*, so bildet der unangemessene Teil keinen Bestandteil des Veräußerungspreises (sondern zB eine unentgeltliche Zuwendung, Arbeitslohn, eine vGA, zu dieser s. § 6 Anm. 404).

▷ *Wird bewusst ein unangemessen niedriges Entgelt vereinbart*, so kommt es auf den Grund der Preisermäßigung an. Bildet der Unterschiedsbetrag zum angemessenen Entgelt zB Arbeitslohn (bei zu billiger Veräußerung vom ArbG an den ArbN), so ist Veräußerungspreis iSd. § 6b das vereinbarte Entgelt (FG Rhld.-Pf. v. 17.2.1981, EFG 1981, 550, rkr.); s. auch Anm. 170 „Gemischte Schenkung“ und „Verdeckte Gewinnausschüttung“.

► *Zahlungen Dritter* auf Grund der Veräußerung können ebenfalls zum Veräußerungspreis gehören, s. § 16 Anm. 307, auch Anm. 170 „Entschädigung“.

Buchwert ist der Wert, mit dem ein WG nach § 6 anzusetzen ist (Abs. 2 Satz 2); s. Anm. 86.

Veräußerungskosten sind die Aufwendungen, die in unmittelbarer sachlicher Beziehung zu dem Veräußerungsgeschäft stehen (BFH v. 27.10.1977 – IV R 60/74, BStBl. II 1978, 100; v. 26.3.1987 – IV R 20/84, BStBl. II 1987, 561; v. 27.2.1991 – XI R 14/87, BStBl. II 1991, 628). Dazu gehören zB Kosten der Beratung und Vermittlung, des Vertragsschlusses, Gebühren und Verkehrsteuern; nicht dagegen Gemeinkosten; auch nicht die auf den Veräußerungsgewinn entfallende und nur durch § 6b aufgeschobene GewSt. (BFH v. 27.10.1977 – IV R 60/74, BStBl. II 1978, 100; s. auch § 16 Anm. 320). Die Kosten für den Abbruch eines WG, die im Zusammenhang mit der Veräußerung eines anderen WG anfallen, sind keine Veräußerungskosten (BFH v. 27.2.1991 – XI R 14/87, BStBl. II 1991, 628). Gesamtveräußerungskosten bei Veräußerung mehrerer

WG sind, soweit sie nicht bestimmten WG zuzurechnen sind, auf die veräußerten WG aufzuteilen (BFH v. 20.12.1961 – IV 363/59 U, BStBl. III 1962, 186).

Einstweilen frei.

83

2. Nachträgliche Änderung des Veräußerungsgewinns

84

Bei der nachträglichen Änderung des Veräußerungsgewinns ist zu unterscheiden zwischen der Ermäßigung und der Erhöhung.

Ermäßigung des Veräußerungsgewinns und des gem. § 6b abziehbaren Betrags: Auswirkungen können sich nur ergeben, soweit die Ermäßigung aus Gründen erfolgt, die mit dem Kaufgegenstand selbst zusammenhängen (zB durch Minderung des Veräußerungspreises gem. §§ 437, 441 BGB). Tritt die Ermäßigung aus Gründen ein, die mit dem Kaufgegenstand nicht zusammenhängen (zB beim Ausfall der Forderung), so hat dies keine Auswirkungen (glA STRAHL, FR 2000, 803). Erfolgt die Ermäßigung aus Gründen, die mit der Kaufsache selbst zusammenhängen, so führt dies in Höhe der Ermäßigung zu einer Verringerung des abziehbaren Betrags. Dabei ist danach zu differenzieren, ob die Ermäßigung im Wj. der Veräußerung oder zu einem späteren Zeitpunkt eintritt. Entsprechendes gilt, wenn der Veräußerungsgewinn gänzlich wegfällt, zB wegen Rücktritts.

► *Im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eintretende Ermäßigungen* führen zu verringerten Abzügen nach Abs. 1 sowie entsprechend verringerten Rücklagen (glA LBP/HOFFMANN, § 6b Rn. 69; STRAHL, FR 2000, 803). Die Gewinnübertragung auf das Reinvestitionsgut wird durch Zuaktivierung bei den AHK teilweise rückgängig gemacht. Diese Korrektur erfolgt durch Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 (EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 213).

► *Nach Bildung der Rücklage eintretende Ermäßigungen* ermöglichen als rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO eine rückwirkende Änderung der Rücklage. § 4 Abs. 2 Satz 2 steht dem nicht entgegen (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 73). Ist das betreffende Wj. bestandskräftig veranlagt, erfolgt die Änderung bei der ersten noch änderbaren Schlussbilanz (LADEMANN/WELBERS, § 6b Rn. 158).

► *Eine drohende Ermäßigung* des Veräußerungsgewinns hat keine Auswirkungen auf den abziehbaren Betrag (glA KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 10). Steht die drohende Ermäßigung im Zusammenhang mit dem Veräußerungsobjekt, so ist unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Satz 1 und des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB eine Rückstellung zu passivieren. Die Rückstellung hat allerdings keine Einfluss auf den nach § 6b begünstigten Veräußerungsgewinn, weil sie sich nur auf den laufenden Gewinn bezieht (FG Nürnberg v. 9.11.1999, EFG 2000, 209, rkr.; ausführlich STRAHL, FR 2000, 803). Steht dagegen die drohende Ermäßigung in keinem Zusammenhang mit dem Veräußerungsobjekt, so hat dies keine Auswirkungen auf den abziehbaren Betrag.

Erhöhung des Veräußerungsgewinns (zB durch Berichtigung eines Fehlers bei der Berechnung des Preises): Der Stpfl. hat die Wahl, ob er die übertragenen stillen Reserven bestehen lässt oder sie entsprechend erhöht. Wählt der Stpfl. die Erhöhung der übertragenen stillen Reserven, so ist zu unterscheiden, ob die Erhöhung des Kaufpreises im Wj. der Veräußerung oder erst im Jahr der nachträglichen Erhöhung wirtschaftlich verursacht wurde.

► *Ist die Erhöhung im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eingetreten*, erfolgt die Erhöhung der übertragenen stillen Reserven im Wege der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 (glA EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 216; STRAHL, FR 2000, 803).

► *Erfolgt die Erhöhung des Kaufpreises in einem späteren Wirtschaftsjahr*, stellt die Erhöhung ein rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar, so dass eine rückwirkende Änderung der Rücklage zulässig ist (BFH v. 13.9.2000 – X R 148/97, BStBl. II 2001, 641). Dieser rückwirkenden Änderung steht § 4 Abs. 2 Satz 2 nicht entgegen (glA LBP/HOFFMANN, § 6b Rn. 6; KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 10).

Beim Eintritt einer aufschiebenden Bedingung erhöht sich der Kaufpreis erst im Jahr des Eintritts der Bedingung, eine Rückwirkung tritt nicht ein (LBP/HOFFMANN, § 6b Rn. 70; KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 10).

Schadensersatzleistung, die eine Partei auf Grund des Veräußerungsgeschäfts leistet, beeinflusst den Veräußerungspreis nicht (BFH v. 11.7.1973 – I R 140/71, BStBl. II 1973, 840; v. 13.9.2000 – X R 148/97, BStBl. II 2001, 641; v. 22.1.2004 – IV R 32/03, BFH/NV 2004, 1092; glA STRAHL, FR 2000, 803).

85 Einstweilen frei.

86 III. Begriff des Buchwerts (Abs. 2 Satz 2)

Buchwert ist der Wert, mit dem ein WG nach § 6 anzusetzen ist (Abs. 2 Satz 2); dh. auf den Zeitpunkt der Veräußerung müssen (oder gegebenenfalls dürfen) die Bewertungsregeln des § 6 so angewendet werden, als wenn auf diesen Zeitpunkt bilanziert werde. Das bedeutet im Einzelnen:

Absetzungen für Abnutzung, Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen können für die Zeit vom letzten Bilanzstichtag bis zum Tag der Veräußerung noch vorgenommen werden (Abs. 2 Satz 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7; s. R 6b.1 Abs. 2 Satz 2 EStR 2005); sie mindern den laufenden Gewinn und erhöhen den übertragbaren Veräußerungsgewinn (HEUER, FR 1964, 468). Auch für die erst im Jahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten WG sind nach § 7 Abs. 1 Satz 4 noch AfA vom Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung bis zum Zeitpunkt der Veräußerung abzusetzen.

Teilwertberichtigungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 oder nach § 7 Abs. 1 Satz 7 sind vorzunehmen (R 6b.2 Abs. 1 Satz 3 EStR 2005; glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 73).

87 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3: Bildung und Auflösung einer Rücklage

88 A. Bedeutung des Abs. 3

Abs. 3 sieht die zum Abzug des Veräußerungsgewinns alternative Rücklagenbildung vor und eröffnet damit weitere Gestaltungsmöglichkeiten.

Wahlrechtsbezogene Bildung und Fortführung der Rücklage: Um den Stpfl. Dispositionsfreiheit einzuräumen, gestattet Abs. 3 Satz 1, in Höhe des nach Abs. 1 absetzbaren Betrags eine Rücklage zu bilden, wenn ein Abzug in Höhe des Veräußerungsgewinns im Jahr der Veräußerung nicht vorgenommen wird. Der Stpfl. braucht von der Möglichkeit, den Abzug schon im Jahr der Veräußerung vorzunehmen, nicht Gebrauch zu machen, er kann ihn verschieben,

er kann ihn schließlich ganz unterlassen, auch wenn er möglich war und auch wenn der Stpfl. von vornherein nicht die Absicht hatte, die aufgedeckte stille Reserve auf andere WG zu übertragen (BFH v. 17.9.1987 – IV R 8/86, BStBl. II 1988, 55; v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367; glA KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 26). Der Stpfl. darf auch den Abzug auf das Wj. der Veräußerung und die vier oder sechs folgenden Wj. verteilen. Der Abzug ist aber nur von den AHK der jeweils in dem betreffenden Wj. angeschafften oder hergestellten WG zulässig. Aufgrund der weitgehenden Wahlrechte kann die Rücklage hervorragend zur Gewinnnivellierung eingesetzt werden (VON ROSENBERG/MÜLLER, DB 1990, 2483).

Unmöglichkeit der Übertragung der Rücklage: Die Rücklage kann auch dann noch gebildet werden, wenn ihre erfolgsneutrale Auflösung nicht mehr möglich ist. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn im Zeitpunkt der Rücklagenbildung die Frist für die Durchführung der Reinvestition bereits abgelaufen ist. Es kommt allein darauf an, ob zum Bilanzstichtag die spätere Übertragung der Rücklage auf eine begünstigte Reinvestition objektiv möglich war.

BFH v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367; v. 24.3.1998 – I R 20/94, BStBl. II 1999, 272; v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282. Diese Rspr. war im Übrigen Anlass für das Bilanzänderungsverbot durch das StEntG 1999/2000/2002 und die Einschränkung der Bilanzänderung durch das StBereinG 1999 (BTDrucks. 14/23, 234; kritisch dazu KANZLER, FR 1999, 833 [834]).

B. Die Bildung der Rücklage (Abs. 3 Satz 1)

I. Voraussetzungen, Höhe und Zeitpunkt der Rücklagenbildung

89

Voraussetzungen der Rücklage: Soweit der Stpfl. den Abzug nach Abs. 1 nicht vorgenommen hat, darf er eine Rücklage bilden (zum Wahlrecht s. Anm. 50 und 88). Das Wahlrecht nach Abs. 3 kann nur durch Ausweis der Rücklage in der Bilanz des Stpfl. ausgeübt werden. Es reicht nicht aus, dass der Stpfl. in Konten seiner Buchführung oder in anderen Unterlagen für die Bilanz aufstellung eine Rücklage ausweist. Nur der Ausweis der Rücklage in der vom Stpfl. für das Jahr der Veräußerung aufgestellten Bilanz bindet aufgrund des Bilanzzusammenhangs den Stpfl. für die Folgejahre (BFH v. 24.1.1990 – I R 152–153/85, BStBl. II 1990, 426; auch H 6b.2 „Rücklagenbildung“ EStH 2005). Die Ausübung des Wahlrechts bindet den Stpfl. auch für die GewSt. (BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350; v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958; s. auch Anm. 50).

Höhe der Rücklage: Die Rücklage darf gebildet werden in Höhe des Veräußerungsgewinns, vermindert um den bereits vorgenommenen Abzug gem. Abs. 1 (über Veräußerungsgewinn s. Anm. 81–84).

Zeitpunkt der Rücklagenbildung: Die Rücklage ist in der Bilanz des Wj. zu bilden, in dem der Veräußerungsgewinn entstanden ist (s. dazu Anm. 55; s. auch Anm. 51 zum Zeitpunkt des Abzugs von den AHK): Im Wj. der Veräußerung kann die Rücklage gebildet werden; idR geschieht dies im laufenden Jahresabschluss, im Fall der Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) oder -aufgabe (§ 16 Abs. 3 Satz 1) in der Schlussbilanz, bei Ausscheiden eines Mitunternehmers durch Veräußerung des Anteils (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3) in der Veräußerungsbilanz (falls eine solche erstellt wird; hierzu § 16 Anm. 337); zu dem in Fällen des § 16 bestehenden Wahlrecht s. § 16 Anm. 23.

Die Rücklage kann buchmäßig auch bereits während des Wj. gebildet werden, dies setzt auch Abs. 7 voraus.

90

II. Wirkungen der Rücklagenbildung

Die Rücklage mindert den Gewinn (so Abs. 3 Satz 1). Bei Veräußerung eines nach § 6b begünstigten WG vor einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe hat es der Stpfl. daher in der Hand, seinen laufenden Gewinn durch Bildung einer Rücklage zu mindern. Bei Betriebsveräußerung kann der Stpfl. die Rücklage zugunsten des tarifbegünstigten Gewinns auflösen (s. Anm. 108 sowie § 16 Anm. 23 und 338). Er kann die Rücklage auch fortführen und später auflösen. Die spätere Auflösung führt allerdings zu einem nicht tarifbegünstigten Gewinn (s. Anm. 11 und 108).

91 III. Weiterführung der Rücklage bei Änderung der Unternehmensform

In Sonderfällen kann die gebildete Rücklage trotz Änderung der Unternehmensform weitergeführt werden.

Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft: Der bisherige Einzelunternehmer kann eine von ihm gebildete Rücklage in einer Ergänzungsbilanz weiterführen (R 6b.2 Abs. 9 Satz 1 EStR 2005).

Umwandlung einer Personengesellschaft in ein Einzelunternehmen: Der den Betrieb fortführende Gesellschafter kann eine Rücklage der Gesellschaft insoweit weiterführen, als sie anteilig auf ihn entfällt (R 6b.2 Abs. 9 Satz 2 EStR 2005).

Veräußerung eines Mitunternehmeranteils berechtigt die verbleibenden Mitunternehmer zur Fortführung der anteiligen Rücklage. Der veräußernde Mitunternehmer kann seinen Anteil an der Rücklage fortführen und auf andere WG übertragen (R 6b.2 Abs. 10 Satz 1 und 6 EStR 2005).

Realteilung: Auch bei der Realteilung unter Fortführung entsprechender Einzelunternehmen kann die Rücklage anteilig in den Einzelunternehmen fortgeführt werden (R 6b.2 Abs. 9 Satz 3 EStR 2005).

92–93 Einstweilen frei.

C. Übertragung und Auflösung der Rücklage (Abs. 3 Sätze 2–5)

94

I. Die Übertragung der Rücklage (Abs. 3 Satz 2)

Form der Übertragung: Die Übertragung der Rücklage erfolgt entweder passivisch (sog. Bruttomethode) oder aktivisch (sog. Nettomethode).

► *Beim passivischen Abzug nach der Bruttomethode* sind zwei Buchungen durchzuführen. Mit der einen Buchung wird die bestehende Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst. Mit der anderen Buchung wird in Höhe des Rücklagenbetrags ein Abzug von den AHK des Reinvestitionsguts vorgenommen. Die Buchungen lauten „Rücklage an Ertrag 100 000 €“ sowie „Abschreibung an WG 100 000 €“. Die Bruttomethode entspricht der Vorstellung des Gesetzgebers, die Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen (Abs. 3 Satz 4) und von den ungekürzt aktivierten

AHK der Reinvestitionsgüter in (voller oder teilweiser) Höhe der Rücklage eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen (Abs. 3 Satz 2; glA EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 245). Diese Übertragung der Rücklage nach der Bruttomethode ist auch handelsrechtl. zulässig (HAEGGER, DB 1987, 445).

► *Beim aktivischen Abzug nach der Nettomethode* erfolgt nur eine Buchung. Der Betrag der Rücklage wird mit den AHK des Reinvestitionsguts verrechnet. Die Buchung lautet „Rücklage 100 000 € an WG 100 000 €“. Stl. bestehen gegen die Nettomethode keine Bedenken (glA EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 245). Handelsrechtl. ist bei dieser Art des Abzugs erforderlich, dass das GuV-Konto berührt wird (näher HAEGGER, DB 1987, 445).

Zeitpunkt der Übertragung: Die Rücklage darf nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Reinvestitionsguts übertragen werden. Über den Zeitpunkt der Anschaffung und Herstellung s. Anm. 55. Die Übertragung kann während des Wj., insbes. also sogleich nach der Anschaffung oder Herstellung (s. auch Anm. 51), oder noch bei der Aufstellung des Jahresabschlusses erfolgen. Im zweiten Fall ist darauf zu achten, dass bei einem abnutzbaren Reinvestitionsgut zuerst die Absetzung nach § 6b und erst dann die AfA vom Restwert vorgenommen werden. Andererseits kann der Stpfl. die während des Wj. erfolgte Übertragung noch bei der Bilanzaufstellung (und später durch Bilanzänderung, § 4 Abs. 2 Satz 2; hierzu Anm. 21) ändern.

Zwang zur Übertragung der Rücklage besteht nicht (Stpfl. „können“ abziehen). Stattdessen kann auch die Auflösung nach Satz 5 gewählt werden, dann aber evtl. mit Gewinnzuschlag nach Abs. 7, s. Anm. 149–151.

Einstweilen frei.

95

II. Frist für die Übertragung (bzw. Auflösung) der Rücklage (Abs. 3 Sätze 2 und 3)

1. Gemeinsames zu den Fristen nach Abs. 3 Sätze 2 und 3

a) Zwingende Natur der Fristen

96

Es ist unerheblich, ob es dem Stpfl. objektiv unmöglich war, rechtzeitig die beabsichtigte Anschaffung oder Herstellung anderer WG durchzuführen, oder ob er die Frist schuldhaft überschritt. § 6b bildet eine Ausnahme von den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften; der Anwendungsbereich der Vorschrift darf nicht aus Billigkeitsgründen ausgedehnt werden (s. Anm. 17). Zur Begründung einer gegenteiligen Auffassung kann nicht herangezogen werden, dass bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung eine großzügigere Ansicht vertreten wird (s. § 5 Anm. 599); denn dort fehlt eine gesetzliche Regelung.

b) Berechnung der Fristen

97

Fristen für die Übertragung der Rücklage s. Abs. 3 Sätze 2 und 3, Abs. 8; s. im Einzelnen Anm. 96–103, 153.

Beginn der Frist ist das Ende des Wj. der Rücklagenbildung (Veräußerung); dh. die Frist erstreckt sich über die vier folgenden oder die sechs folgenden Wj. Tatsächlich hat der Stpfl. bei Veräußerung am ersten Tag eines Wj. für die Übertragung der stillen Reserven fast fünf bzw. acht Jahre Zeit.

Wirtschaftsjahre: Die Frist erstreckt sich über vier oder sechs Wj., nicht Kj. Ein RumpfWj. zählt als „Wirtschaftsjahr“ iSd. Abs. 3, da das Gesetz nicht auf einen Zeitraum von zwölf Monaten abstellt (glA FG Bremen v. 30.6.1994, EFG

1995, 471, rkr.; BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 249; LBP/HOFFMANN, § 6b Rn. 107).

Ein **Gesamtrechtsnachfolger** tritt in die Stellung seines Rechtsvorgängers ein, dh. die Frist für die Übertragung der Rücklage läuft weiter.

98 2. Regelfrist von vier Jahren (Abs. 3 Satz 2)

Grundsätzlich erstreckt sich die Frist für die Übertragung der Rücklage über die auf das Wj. der Veräußerung folgenden beiden Wj. Verlängerung auf sechs Jahre s. Anm. 100–103. Verlängerung nach Abs. 8 s. Anm. 153. Zwingende Natur der Fristen s. Anm. 96.

99 Einstweilen frei.

3. Verlängerung der Frist auf sechs Jahre (Abs. 3 Satz 3)

100 a) Allgemeines

Statt der Frist von zwei Jahren für die Übertragung oder Auflösung der Rücklage gilt eine Frist von sechs Jahren für die Übertragung auf Gebäude,

- die *neu hergestellt* sind (s. Anm. 101) und
- mit deren *Herstellung vor dem Schluss des vierten Jahres* nach der Rücklagenbildung begonnen worden ist (s. Anm. 102–103).

Zur Verlängerung der Frist nach Abs. 8 s. Anm. 153.

Übertragung der Rücklage nach Fertigstellung: Die Rücklage kann erst im Jahr der Herstellung des Gebäudes auf die HK übertragen werden. Herstellung ist Fertigstellung (§ 9a EStDV). Fertigstellung eines Gebäudes s. § 6 Anm. 276.

Zwang zur Übertragung der Rücklage besteht auch im Fall der Sechsjahresfrist nicht, auch wenn die Übertragung möglich wäre (s. auch Anm. 88). Der Stpfl. kann die Rücklage in jedem der sechs Jahre ganz oder teilweise gewinnerhöhend auflösen, auch wenn ihre Übertragung auf ein Reinvestitionsgut möglich wäre. Er kann die Rücklage im sechsten Jahr auflösen, auch wenn ihre Übertragung wegen Fertigstellung des Gebäudes im vierten Jahr möglich gewesen wäre (BFH v. 17.9.1987 – IV R 8/86, BStBl. II 1988, 55; ebenso SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 97).

101 b) Neu hergestellte Gebäude

Gebäude: Begriff s. Anm. 39.

Neu hergestellt: Erweiterung, Ausbau und Umbau bilden keine „Neuherstellung“ iSd. Abs. 3 Satz 3 (glA BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 250). Zwar stellt Abs. 1 Satz 3 die Erweiterung und den Ausbau sowie den Umbau der Anschaffung oder Herstellung gleich, aber nach Wortlaut und Sinnzusammenhang nur für den Geltungsbereich des Abs. 1, während Abs. 3 Satz 3 ausdrücklich von „neu“ hergestellten Gebäuden spricht. Die Fristverlängerung in Satz 3 ist erfolgt, „da die Herstellung von Gebäuden erfahrungsgemäß eine längere Planungs- und Bauzeit erfordert“ (FinAussch. des BTag, BTDrucks. 4/2617); diese Überlegung trifft bei Erweiterung, Ausbau und Umbau nicht zu.

102 c) Beginn der Herstellung im vierten Jahr

Begriff der „Herstellung“: Er ist im Begriff der HK enthalten. Dieser Begriff wird im EStRecht vielfach verwendet (s. §§ 4 Abs. 3 Satz 5, 6b, 6c, 7, 7a–7k). Da aber eine Definition fehlt, wird der Begriff nicht einheitlich, sondern nach

der Zielsetzung der jeweiligen Vorschrift verwendet (glA BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 252).

„Beginn“ der Herstellung: § 6b verlangt nicht den Beginn der Aufwendung von HK, sondern lässt den Beginn der Herstellung genügen. § 2 Abs. 4 Satz 4 InvZulG 2005 enthält keine Legaldefinition des Begriffs „Beginn der Herstellung“, sondern eine Fiktion. Sie kann als Spezialbestimmung nicht entsprechend angewendet werden (aA wohl SÖFFING, FR 1982, 74). Erforderlich ist für § 6b, dass der Stpfl. die Herstellung des Gebäudes ins Werk gesetzt hat (BFH v. 26.10.1989 – IV R 83/88, BStBl. II 1990, 290). Mit den Bauarbeiten muss allerdings noch nicht begonnen worden sein. Die Einrichtung der Baustelle reicht ebenso aus wie die Erteilung eines Bauauftrags an einen Bauunternehmer (KSM/HEGER, § 6b Rn. D 8). Ausreichend ist ferner die Anfuhr nicht unbedeutender Mengen von Baumaterial auf dem Bauplatz (LADEMANN/WELBERS, § 6b Rn. 147). Auch Planungen wie das Stellen eines Bauantrags (s. Anm. 103) reichen aus, weil Planung und Errichtung des Gebäudes einen einheitlichen Vorgang bilden (BFH v. 15.10.1981 – IV R 85/81, BStBl. II 1982, 63 mwN; s. auch § 6 Anm. 276). Die Erteilung einer Baugenehmigung ist jedoch nicht Voraussetzung für den Beginn der Herstellung.

Unterbrechung der Herstellung ist unerheblich, da ein ununterbrochener Herstellungsvorgang nicht verlangt wird.

Beginn der Herstellung gerade des Reinvestitionsguts? Es ist die Ansicht vertreten worden, die Rücklage müsse nicht auf das Gebäude, mit dessen Herstellung vor Schluss des zweiten Wj. begonnen worden ist, übertragen werden. Es sei zulässig, die Rücklage auf ein anderes Gebäude zu übertragen (HELLWIG, DStR 1968, 363). Gegen die Übertragung der Rücklage auf ein anderes Gebäude spricht entscheidend der Wortlaut des Satz 3. Danach verlängert sich die Frist „bei“, dh. für die Übertragung auf neu hergestellte Gebäude auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung, dh. mit der Herstellung „dieser“ Gebäude rechtzeitig begonnen worden ist (glA EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 242; LADEMANN/WEBERS, § 6b Rn. 148). Die bisherige Ansicht wird aufgegeben.

Persönliche Zurechnung des Herstellungsbeginns: Von wem mit der Herstellung „begonnen worden“ sein muss, sagt Abs. 3 Satz 3 nicht. Wäre allein der Stpfl. gemeint, so hätte der Gesetzgeber ihn ebenso wie in Abs. 3 Satz 1 und 2 ansprechen können. Der Wortlaut lässt daher die Deutung zu, dass auch der Beginn der Herstellung durch einen Dritten nebst Anschaffung des neuen Gebäudes durch den Stpfl. genügt (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 93; BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 251; aA EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 239; KSM/HEGER, § 6b Rn. D 5).

d) Einzelfragen zur Fristverlängerung

103

Stellung des Antrags auf Baugenehmigung genügt jedenfalls dann, wenn das Bauvorhaben entsprechend dem Bauantrag später tatsächlich innerhalb der Sechsjahresfrist durchgeführt wird. Denn in diesem Fall hat der Stpfl. seine Investitionsbereitschaft in gleicher Weise zu erkennen gegeben wie mit dem tatsächlichen Beginn der Bauarbeiten. Für die Annahme, der Stpfl. habe den Antrag nur gestellt, um die gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage aufzuschieben, ist dann kein Raum mehr (BFH v. 15.10.1981 – IV R 85/81, BStBl. II 1982, 63; v. 2.3.2006 – I B 154/05, BFH/NV 2006, 1277). Damit die Stellung des Antrags die Verlängerung der Frist nach Satz 3 bewirken kann, muss der Bauantrag das für das Genehmigungsverfahren erforderliche Aktenmaterial enthalten, so dass die Genehmigungsbehörde die Unterlagen abschließend bearbei-

ten kann. Einzelne Unterlagen können allerdings nachgereicht werden (BFH v. 10.4.1992 – III R 142/90, BStBl. II 1992, 632; v. 23.2.1995 – III B 115/93, BFH/NV 1995, 677).

Abbruchbeginn: Der Abbruch eines Gebäudes kann den Beginn der Herstellung eines neuen Gebäudes darstellen (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620). Wird ein Gebäude abgerissen, das der Stpfl. auf einem ihm bereits gehörenden Grundstück errichtet hatte oder das er ohne Abbruchabsicht erworben hat, dann ist der Abbruch als Beginn der Herstellung anzusehen, wenn zwischen dem Abbruch des alten und dem Beginn des Baus des neuen Gebäudes ein wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. Für die Reinvestitionsfrist nach Satz 3 ist davon auszugehen, dass dieser Zusammenhang besteht, wenn der Abbruch des Gebäudes vor dem Schluss des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wj. erfolgt und das neue Gebäude innerhalb des verlängerten Reinvestitionszeitraums fertig gestellt wird (BMF v. 12.4.1979, BStBl. I 1979, 223 = StEK EStG § 6b Nr. 36; ebenso OFD Frankfurt v. 27.3.1995, StEK EStG § 6b Nr. 61 = FR 1995, 483). Ist vor dem Schluss des zweiten Wj. nach dem Wj. der Bildung der Rücklage mit der Herstellung des Gebäudes begonnen worden, kann die Rücklage nur in Höhe der noch zu erwartenden HK dieses Gebäudes fortgeführt werden (BFH v. 26.10.1989 – IV R 83/88, BStBl. II 1990, 290).

104 Einstweilen frei.

III. Auflösung der Rücklage (Abs. 3 Sätze 4 und 5)

105 1. Auflösung der Rücklage bei Übertragung der stillen Reserven (Abs. 3 Satz 4)

Abs. 3 Satz 4 spricht auch bei Übertragung der Rücklage auf ein Reinvestitionsgut von „Auflösung“. Die Vorschrift geht davon aus, dass der Rücklagenbetrag nicht unmittelbar gegen die AK des Reinvestitionsguts gebucht wird (was möglich wäre), sondern dass für das mit ungekürzten AK gebuchte Reinvestitionsgut eine außerplanmäßige Abschreibung erfolgt, die dann gem. Abs. 3 Satz 4 durch eine gewinnerhöhende Rücklagenauflösung zu neutralisieren ist (s. auch Anm. 94).

2. Auflösung der Rücklage mangels Übertragung der stillen Reserve (Abs. 3 Satz 5)

106 a) Notwendige und freiwillige Rücklagenauflösung

Nach Abs. 3 Satz 5 ist die Rücklage mit Fristablauf gewinnerhöhend und zuschlagspflichtig (s. Anm. 149 ff.) aufzulösen; eine vorzeitige Auflösung (mit diesen Rechtsfolgen) ist im Rahmen der dem Stpfl. zugestandenen Wahlrechte jederzeit möglich.

Notwendige Auflösung bei nicht fristgerechter Übertragung: Soweit die Rücklage nicht fristgemäß übertragen wird, ist sie mit Fristablauf aufzulösen, dh. zum Ende des vierten oder sechsten Jahres, das auf das Jahr der Veräußerung und Bildung der Rücklage folgt. Auf die bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Aufwendungen ist die Rücklage nicht übertragbar (BFH v. 7.11.1991 – IV R 43/90; BStBl. II 1992, 398; s. Anm. 55).

Notwendige Auflösung bei Schätzung? Ist eine Rücklage in einem früheren Wj. gebildet worden und wird der Gewinn des Stpfl. in einem Wj., das in den nach Abs. 3 oder Abs. 10 maßgeblichen Zeitraum fällt, geschätzt, weil keine Bilanz aufgestellt wurde, ist nach Ansicht der FinVerw. die Rücklage in diesem

Wj. gewinnerhöhend aufzulösen und ein Betrag in Höhe der Rücklage im Rahmen der Gewinnerschätzung zu berücksichtigen (R 6b.2 Abs. 4 EStR 2005). Diese Sichtweise ist uE nicht zutreffend. Gegen sie spricht, dass die Bildung der Rücklage aufgrund des Grundsatzes des Bilanzzusammenhangs auch im Wj. der Schätzung fortwirkt (Nds. FG v. 27.10.1994, EFG 1995, 797, rkr.). Außerdem kann aus Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 im Umkehrschluss gefolgert werden, dass es bei Fortführung der Rücklage nicht auf die Nachvollziehbarkeit in der Buchführung ankommt (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 97).

Zur Bildung der Rücklage im Schätzungsjahr s. Anm. 140.

Notwendige frühere Auflösung bei Unmöglichkeit einer fristgerechten Übertragung der Rücklage: Die Fristverlängerung von vier auf sechs Jahre bei Gebäuden gilt nur insoweit, als ein Abzug der Rücklage, die am Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wj. noch vorhanden ist, von den HK von Gebäuden „in Betracht kommt, mit deren Herstellung bis zu diesem Zeitpunkt begonnen worden ist“. Das ist nicht der Fall, soweit bei der Bilanzaufstellung für das vierte Jahr bereits feststeht, dass ein Abzug des Rücklagenbetrags von den HK nicht möglich sein wird. Dies ist der Fall, wenn zum Bilanzstichtag feststeht, dass der Betrag der HK geringer ist als der Rücklagenbetrag (BFH v. 26.10.1989 – IV R 83/88, BStBl. II 1990, 290; auch H 6b.2 „Rücklagenauflösung“ EStH 2005). Dasselbe gilt, wenn mit einer Fertigstellung innerhalb des verlängerten Reinvestitionszeitraums nicht mehr zu rechnen ist (glA KSM/HEGER, § 6b Rn. D 23). Was für das vierte Jahr gilt, muss erst recht für das fünfte Jahr gelten, wenngleich Abs. 3 Satz 5 nur das vierte Jahr erwähnt. Demnach ist auch dann die Rücklage insoweit aufzulösen, als ein Abzug von den HK nicht mehr in Betracht kommt.

Freiwillige frühere Auflösung: Der Stpfl. ist nicht verpflichtet, die Rücklage fortzuführen. Er darf die Rücklage vor Ablauf der Reinvestitionsfrist auflösen, denn Satz 5 enthält nur einen äußersten zeitlichen Rahmen für die Übertragung der Rücklage. Es hängt allein vom Willen des Stpfl. ab, ob er während des Laufs der Reinvestitionsfrist die Rücklage ganz oder teilweise gewinnerhöhend auflöst. Dies gilt selbst dann, wenn der Stpfl. lediglich die Absicht verfolgt, die Progression zu mildern (BFH v. 17.9.1987 – IV R 8/86, BStBl. II 1988, 55).

Auflösung während des Wirtschaftsjahres ist handels- und strechtl. zulässig (glA SÖFFING, DSz 1982, 180; aA SIEGEL, DB 1983, 53), ebenso wie die Bildung und die Übertragung der Rücklage während des Wj. (s. Anm. 89 und 94). Zwar erfolgt die Auflösung einer nicht verwendeten Rücklage üblicherweise erst als Abschlussbuchung bei der Aufstellung des Jahresabschlusses. Jedoch ist es dem Stpfl. nicht verwehrt, die Rücklage schon vorher aufzulösen; s. auch Anm. 150.

Korrespondierende Rücklagenauflösung in der Handelsbilanz: Ungeachtet dessen, dass § 5 Abs. 1 Satz 2 die Zulässigkeit der Rücklagenbildung von einem mindestens gleich hohen Ausweis in der HBil. abhängig macht, setzt die freiwillige Auflösung wegen der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. voraus, dass die Rücklage auch in der HBil. nicht mehr fortgeführt wird.

Auflösung bei Mitunternehmern: s. Anm. 50.

Einstweilen frei.

107

b) Wirkung der Rücklagenauflösung

108

Die Auflösung der Rücklage erhöht den Gewinn im Wj. der Auflösung; es erfolgt keine Berichtigung des Gewinns für das Jahr der Rücklagenbildung, auch keine „Nachversteuerung“.

Verlustausgleich und Verlustabzug: Soweit nach Auflösung der Rücklage bei den betreffenden Einkünften ein Gewinn entsteht, ist er mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten nach § 2 Abs. 3 auszugleichen. Droht in einem folgenden Wj. ein Verlust und weicht das Wj. vom Kj. ab, so kann der Stpfl. das Wj. ohne Zustimmung des FA nach § 4a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 auf das Kj. umstellen (s. § 4a Anm. 64) und dadurch den Verlust des Rumpfwj. mit dem im vorhergehenden Wj. eingetretenen Gewinn aus der Auflösung der Rücklage ausgleichen, da beide Wj. für ein einziges Kj. veranlagt werden (glA RICHTER, Inf. 1971, 97); s. aber auch § 10d Abs. 2 über Verlustrücktrag.

Betriebsveräußerung oder -aufgabe: Über Auflösung einer bereits bestehenden Rücklage s. Anm. 11. Für einen Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 1 Satz 1, der bei einzelnen WG im Jahr der Betriebsveräußerung entstanden ist, kann noch in der auf den Tag der Betriebsveräußerung aufzustellenden Bilanz eine Rücklage gebildet werden, da die Bilanz nach allgemeinen Regeln aufzustellen ist (§ 16 Abs. 2 Satz 2). Dem BV, das sich aus dieser Bilanz ergibt, ist dann der Veräußerungspreis (abzüglich Veräußerungskosten) gegenüberzustellen; der Unterschied bildet den Gewinn aus der Betriebsveräußerung. Der Gewinn aus der Veräußerung einzelner WG wird also von einem laufenden Gewinn zu einem begünstigten Veräußerungsgewinn. Die Rücklage kann dann entweder fortgeführt werden oder zugunsten des tarifbegünstigten Gewinns aufgelöst werden (s. Anm. 11). Die spätere Auflösung einer anlässlich der Betriebsauflösung gebildeten Rücklage führt zu einem laufenden, nicht tarifbegünstigten Gewinn (s. Anm. 11 und 30).

109 Einstweilen frei.

D. Ausweis der Rücklage in der Handelsbilanz

110

I. Vorbemerkung

Voraussetzung für die Bildung der Rücklage in der StBil. ist, dass ein entsprechender Passivposten in der HBil. ausgewiesen wird (§ 5 Abs. 1 Satz 2; s. R 6b.2 Abs. 2 EStR 2005). Bis zum VZ 1989 ergab sich dies aus Abs. 3 Satz 6 (BFH v. 13.11.1991 – I R 58/90, BStBl. II 1992, 517). Nach Abs. 3 Satz 6 war „eine Rücklage nur zulässig“, wenn in der HBil. „ein entsprechender Passivposten in mindestens gleicher Höhe ausgewiesen wird“. Da Abs. 3 Satz 6 wegen der Kodifizierung der formellen Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 2 (dazu § 5 Anm. 76) aufgehoben wurde (s. Anm. 3 „WoBauFG“), hat sich die Rechtslage nicht geändert.

111

II. Bilanzierung der Rücklage in der Handelsbilanz

Rücklagenbildung in der Handelsbilanz: In der HBil. erfolgt die Bildung der Rücklage nach § 247 Abs. 3 HGB (Sonderposten mit Gewinnanteil). Für KapGes. sind dabei zusätzlich die §§ 270, 273, 279 und 281 HGB zu beachten (ausführlich KÖHLER, StBp. 1997, 249 und 285).

Handelsrechtliche Wirksamkeit der HBil. ist nötig (glA FG Hamb. v. 24.8.1973, EFG 1974, 7, rkr., zu Partenreederei). Anfechtbarkeit ist unschädlich, da die Feststellung des Jahresabschlusses durch die Hauptversammlung erst durch

ein auf Anfechtungsklage ergangenes rkr. Urteil nichtig wird, §§ 257, 241 Nr. 5, 248 AktG (entsprechende Anwendung bei der GmbH, s. SCHOLZ/K. SCHMIDT, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 45 Rn. 45 ff.), § 51 GenG.

Fehlende Handelsbilanz: Wer keine HBil. aufstellt und dazu auch nicht verpflichtet ist (zB Land- und Forstwirte sowie Gesellschafter einer PersGes., die WG des SonderBV veräußern), braucht die Rücklage nur in der StBil. auszuweisen (R 6b.2 Abs. 2 Satz 2 EStR 2005); s. auch Anm. 140 über Betriebsveräußerung.

Zusammenfassung in einem Bilanzposten: Die bei mehreren WG oder in mehreren Wj. begünstigt aufgelösten stillen Reserven können in der Bilanz in einem einzigen Posten „Rücklage gem. § 6b EStG“ zusammengefasst werden. Aus der Buchführung dagegen muss ersichtlich sein, in welcher Höhe und bei welchen WG im einzelnen Wj. stille Reserven aufgelöst und in die Rücklage gestellt und welche Rücklage (und in welcher Höhe) in einem späteren Wj. auf andere WG übertragen oder aufgelöst worden ist (R 6b.2 Abs. 3 EStR 2005; glA EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 230).

Auflösung der Rücklage in Handels- und Steuerbilanz: Eine in der HBil. gewinnerhöhend aufgelöste Rücklage kann wegen der Bindung an den Ansatz in der HBil. in der StBil. nicht fortgeführt werden; war die Rücklage in der HBil. höher als in der StBil. und wird die Rücklage in der HBil. teilweise aufgelöst, so wirkt sich die Auflösung stl. nur insoweit aus, als der Ansatz in der HBil. unter denjenigen in der StBil. sinkt. Die Bindung der StBil. an die HBil. gilt auch dann, wenn die Rücklage aus irgendwelchen Gründen in der HBil. zwangsläufig aufgelöst wird (aA RICHTER/WINTER, FR 1974, 286); denn es gibt nur eine HBil., die in den steuergesetzlich vorgeschriebenen Punkten korrigiert wird. Auflösung in der HBil. ist daher Auflösung iSd. § 6b, und für eine davon abweichende nur stl. Fortführung fehlt eine gesetzliche Grundlage. Aus dem gleichen Grund ist eine Auflösung nur in der StBil. nicht möglich (aA RICHTER/WINTER, FR 1974, 286).

Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz bei der Rücklagenübertragung: Zu unterscheiden sind zwei Fälle:

- ▶ *Ist der Veräußerungsgewinn in der Handelsbilanz höher als in der Steuerbilanz* (weil der Ansatz in der HBil. des veräußerten WG niedriger war als in der StBil.), kann in der HBil. keine höhere Rücklage als in der StBil. gebildet werden. Dies ergibt sich aus der Streichung des Abs. 3 Satz 6 aF. Danach war die Rücklage in der HBil. „in mindestens gleicher Höhe“ zu bilden, so dass auch ein höherer Rücklagenausweis in der HBil. zulässig war. Seit der Streichung dieser Vorschrift zwingt § 5 Abs. 1 Satz 2 dazu, die Rücklage in der HBil. in gleicher Höhe wie in der StBil. auszuweisen (glA LADEMANN/WELBERS, § 6b Rn. 39a und 40).
- ▶ *Ist der Veräußerungsgewinn in der Handelsbilanz niedriger als in der Steuerbilanz*, soll dies der Anerkennung der Rücklage nicht entgegenstehen (so OFD Münster v. 15.5.1974, FR 1974, 447; auch SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 97). In der HBil. kann eine niedrigere Rücklage oder keine Rücklage ausgewiesen werden (LADEMANN/WELBERS, § 6b Rn. 43). Nach der Übertragung der in der StBil. gebildeten Rücklage ist der Buchwert des Reinvestitionsguts in der HBil. dem Buchwert in der StBil. durch eine Abschreibung nach § 254 Satz 1 HGB anzugleichen (LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 31 Rn. 109).

III. Bildung der Rücklage in der Handelsbilanz in Fällen der Mitunternehmerschaft

Handelsbilanz ist bei Mitunternehmerschaften die HBil. der PersGes. Veräußert eine PersGes. ein begünstigtes WG, so ist daher die Rücklage grundsätzlich in der HBil. der PersGes. zu bilden. Da § 6b aber gesellschaftsbezogen, nicht gesellschaftsbezogen zu verstehen ist (s. Anm. 25), können sich bei Anwendung des § 6b Besonderheiten für den einzelnen Mitunternehmer ergeben, deren Darstellung in der HBil. der PersGes. nicht möglich oder nicht zweckmäßig ist. Beispiele dafür sind die Veräußerung begünstigter WG durch einen Mitunternehmer aus dem SonderBV und die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils.

Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen durch Mitunternehmer: Steht ein WG, das dem Betrieb einer PersGes. (Mitunternehmerschaft) dient, bürgerlich-rechtl. nur im Eigentum eines Gesellschafters oder eines Teils der Gesellschafter, kann das WG nicht in die HBil. der Gesellschaft aufgenommen werden. Es muss dann genügen, dass es in einer Ergänzungsbilanz geführt und die Rücklage in dieser Ergänzungsbilanz gebildet wird (so auch R 6b.2 Abs. 2 Satz 2 EStR 2005).

Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils: Die Aufnahme der Rücklage in die HBil. der PersGes. (an der der Mitunternehmer mit seinem restlichen Anteil beteiligt bleibt) ist zwar theoretisch möglich, aber (da die Rücklage nicht alle Gesellschafter betrifft und weil der Veräußerer evtl. den Veräußerungspreis geheim halten will) nicht zweckmäßig. Der Ausweis erfolgt daher in einer Ergänzungsbilanz.

113–114 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 4: Weitere Voraussetzungen für die Anwendung des § 6b

A. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)

Ordnungsmäßige Buchführung ist seit 1975 nicht mehr erforderlich, wohl aber die Verfolgbarkeit des Abzugs sowie der Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung (s. Anm. 140).

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1: s. § 4 Anm. 20 ff.; über Gewinnermittlung nach § 5 s. § 5 Anm. 36 ff. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 genügt nicht zur Anwendung des § 6b; s. aber § 6c.

Mehrere Betriebe: Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 sowohl im veräußernden als auch im anschaffenden oder herstellenden Betrieb genügt, da die zutreffende verfahrensmäßige Anwendung des § 6b dann gesichert ist; dh. in weiteren Betrieben des Stpfl. braucht der Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt zu werden. Andererseits lässt § 6c die Übertragung stiller Reserven auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder nach § 13a zu. Es ist nicht anzunehmen, dass die Übertragung stiller Reserven zwischen Betrieben mit BV-Vergleich einerseits und Betrieben mit Überschussrechnung oder Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen andererseits ausgeschlossen werden sollte.

Wechsel der Gewinnermittlungsart: s. Anm. 9.

Schätzung des Gewinns bedeutet Schätzung desjenigen Gewinns, der sich bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ergeben hätte. Daher steht eine solche Schätzung der Anwendung des § 6b nicht entgegen (glA Nds. FG v. 27.10.1994, EFG 1995, 797, rkr.). Bei Vollschätzung fehlt aber regelmäßig die Verfolgbarkeit in der Buchführung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 5; BFH v. 24.1.1990 – I R 152–153/85, BStBl. II 1990, 426); s. auch Anm. 140.

Einstweilen frei.

116

B. Sechsjährige Zugehörigkeit der veräußerten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)

I. Überblick zur Besitzzeitregelung

117

Die veräußerten WG müssen im Zeitpunkt der Veräußerung ununterbrochen zum Anlagevermögen (s. Anm. 118) einer inländ. Betriebsstätte (s. Anm. 120–121) des veräußernden Stpfl. (s. Anm. 122) gehört haben, und zwar grundsätzlich während eines Zeitraums von sechs Jahren (s. Anm. 132–134). Zur Bedeutung der Sechsjahresfrist s. Anm. 132.

II. Zugehörigkeit zum Anlagevermögen

118

Begriff Anlagevermögen und Abgrenzung vom Umlaufvermögen: s. § 6 Anm. 253 ff. Für § 6b gilt nichts anderes.

Dauer der Verwendung im Betrieb ist nicht entscheidend für die Zuordnung zum Anlagevermögen. Allerdings reicht die voraussichtliche Nutzung von über einem Jahr als Indiz für die Zuordnung zum Anlagevermögen aus (s. § 6 Anm. 261 „Dauer der Verwendung“). Hat ein WG sechs Jahre zum BV des Stpfl. gehört, kann es idR als Anlagevermögen angesehen werden, es sei denn, dass besondere Gründe vorhanden sind, die einer Zurechnung zum Anlagevermögen entgegenstehen (R 6b. 3 Abs. 1 Satz 2 EStR).

Der Wechsel vom Anlagevermögen zum Umlaufvermögen ist möglich, wenn eine Änderung der Zweckbestimmung erfolgt (s. § 6 Anm. 259). Allerdings wird ein WG des Anlagevermögens bei unveränderter Nutzung im Betrieb nicht allein dadurch zum Umlaufvermögen, dass sich der Stpfl. zu seiner Veräußerung entschließt (BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289 mwN; R 6.1 Abs. 1 Satz 7 EStR 2005).

Bei seit langem zum Anlagevermögen gehörenden unbebauten Grundstücken erfolgt ein Wechsel der Zweckbestimmung auch noch nicht dadurch, dass diese in Veräußerungsabsicht parzelliert werden (BFH v. 31.5.2001 – IV R 73/00, BStBl. 2001, 673; auch R 6.1 Abs. 1 Satz 8 EStR 2005). Wenn aber der Veräußerer sich nicht auf die bloße Verkaufstätigkeit beschränkt, sondern an der Aufbereitung und Erschließung des Baulands aktiv mitwirkt oder hierauf Einfluss nimmt, ändert sich auch bei zunächst unveränderter Nutzung des Grundstücks seine Zweckbestimmung und es wird zum Umlaufvermögen (BFH v. 31.5.2001 – IV R 73/00, BStBl. 2001, 673; v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289).

Die Aufteilung eines Wohngebäudes in Eigentumswohnungen zum Zweck des Verkaufs macht die durch Teilung neu entstehenden WG zu Umlaufvermögen

(BFH v. 26.11.1974 – VIII R 61–62/73, BStBl. II 1975, 352; aA BMF v. 29.10.1979, BStBl. I 1979, 639; s. auch § 6 Anm. 265 „Grundstücke“).

► *Beim gewerblichen Grundstückshandel* (Kauf eines Grundstücks, Parzellierung, Bebauung und Verkauf) liegt Umlaufvermögen vor (BFH v. 26.11.1974 – VIII R 61–62/73, BStBl. II 1975, 352). Eine Ausnahme gilt aber für diejenigen Gebäude und Eigentumswohnungen, die der Stpfl. vermietet; sie bilden Anlagevermögen (s. § 6 Anm. 265 „Grundstücke“). Auf den späteren Veräußerungsgewinn ist § 6b allerdings nur anwendbar, wenn die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 verstrichen ist.

► *Bei Land- und Forstwirten* ist die Parzellierung und Veräußerung land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke als Hilfsgeschäft des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, nicht aber als selbständiger gewerblicher Grundstückshandel zu beurteilen (s. § 13 Anm. 207). Es kommt daher nicht zu einem Wechsel des Grundstücks ins Umlaufvermögen und zu einem Verlust der Reinvestitionsvergünstigung.

Erst wenn der Landwirt eine über die Parzellierung und Veräußerung hinausgehende Aktivität entfaltet, insbes. die Aufstellung eines Bebauungsplans betreibt oder sich aktiv an der Erschließung des bisher landwirtschaftlich genutzten Areals als Baugelände beteiligt, sind die Grundstücksveräußerungen keine landwirtschaftlichen Hilfsgeschäfte mehr, sondern Gegenstand eines selbständigen gewerblichen Grundstückshandels (BFH v. 8.9.2005 – IV R 38/03, BStBl. II 2006, 166; v. 8.11.2007 – IV R 34/05, BFH/NV 2008, 447; v. 8.11.2007 – IV R 35/06, BFH/NV 2008, 450; s. auch § 13 Anm. 208). In diesem Fall wechselt das Grundstück auch bei zunächst unveränderter Nutzung zum Umlaufvermögen (BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289).

Ein Wechsel vom Umlaufvermögen zum Anlagevermögen ist unschädlich, wenn das WG jedenfalls zur Zeit seiner Veräußerung sechs Jahre zum Anlagevermögen (einer inländ. Betriebsstätte) gehört hat. So – eindeutig – der Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2; dies entspricht auch dem Zweck des § 6b, die Umschichtung von Anlagevermögen zu erleichtern.

Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung auf Anlagevermögen in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 ist bestätigt durch BVerfG v. 1.7.1975 – 1 BvR 74/75 (HFR 1975, 462).

Betriebsvermögen muss das veräußerte WG im Zeitpunkt seiner Veräußerung noch bilden; es darf also nicht vorher in das PV übergegangen sein. Das ergibt sich schon daraus, dass es „Anlagevermögen“ nur bei BV gibt (BFH v. 19.3.1981 – IV R 167/80, BStBl. II 1981, 527).

119 Einstweilen frei.

III. Zugehörigkeit zu einer inländischen Betriebsstätte

120 1. Inländische Betriebsstätte

Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland (§ 1 Abs. 1; s. § 1 Anm. 57). Der Gewinn, der aus der Veräußerung von WG in ausländ. Betriebsstätten erzielt wird, ist auch dann nicht begünstigt, wenn er mangels einer Regelung in einem DBA im Inland stpfl. ist. Dies entspricht der Zielsetzung des § 6b, die inländ. Wirtschaftsstruktur zu fördern; s. Anm. 4.

Betriebsstättenbegriff: s. § 12 AO; die Vorschrift gilt für alle Steuern (§ 1 Abs. 1 AO). „Unternehmen“ iSd. § 12 Satz 1 AO ist auch die Ausübung der Land- und Forstwirtschaft und der selbständigen Arbeit. DBA regeln den Begriff der Betriebsstätte zT enger, und diese Regelung geht derjenigen des § 12

AO vor (s. KLEIN/GERSCH, AO, § 12 Rn. 19). Soweit ein DBA eingreift, bestimmt sich daher der Begriff der Betriebsstätte iSd. Abs. 4 nach dem DBA. Überführt der Stpfl. zB ein WG aus einer inländ. Einrichtung, die zwar iSd. § 12 AO, nicht aber iSd. DBA eine Betriebsstätte bildet, in eine inländ. Betriebsstätte iSd. DBA, so beginnt erst in diesem Zeitpunkt die Zugehörigkeit zu einer inländ. Betriebsstätte iSd. § 6b und damit der Lauf der Sechsjahresfrist.

„Eine“ inländische Betriebsstätte: Gemeint ist „irgendeine“ Betriebsstätte des veräußernden Stpfl. Ein Verbleib in derselben Betriebsstätte ist nicht erforderlich; § 6b ist personen-, nicht betriebsbezogen (s. Anm. 24); es reicht aus, wenn die stillen Reserven innerhalb der Sechsjahresfrist bei dem veräußernden Stpfl. angewachsen sind (BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84). Daher ist die Überführung aus der einen in eine andere inländ. Betriebsstätte, auch bei unterschiedlichen Einkunftsarten, für die Sechsjahresfrist unschädlich (R 6b.3 Abs. 1 Satz 3 EStR 2005).

2. „Zugehörigkeit“ zu einer inländischen Betriebsstätte

121

Erforderlich ist ununterbrochene Zugehörigkeit des WG zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte während der Sechsjahresfrist. Zur Vereinbarkeit der Beschränkung auf inländ. Betriebsstätte mit der Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EGV s. Anm. 4.

Zugehörigkeit: Maßgebend ist die wirtschaftliche Zugehörigkeit, nicht der Ort, an dem sich das WG befindet. Gehört ein WG zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte, kommt es nicht darauf an, ob sich das WG im Inland oder Ausland befindet, es sei denn, der Gewinn aus einer späteren Veräußerung des WG steht aufgrund eines DBA einem ausländ. Staat zu (s. Anm. 136).

Die objektive Zugehörigkeit des WG zur Betriebsstätte ist erforderlich und genügend. Sie ist auch gegeben, wenn das WG vom FA zeitweilig zu Unrecht nicht als BV, sondern als PV des Stpfl. behandelt worden ist.

Wechsel der Gewinnermittlungsart (nach § 5, § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3) oder der Einkunftsart ändert nichts an der Zugehörigkeit des WG zur gleichen Betriebsstätte (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168: Strukturwandel von Gewerbe zu Land- und Forstwirtschaft bewirkt keine Entnahme); s. aber Abs. 4 Satz 2: keine Übertragung stiller Reserven aus einem Gewerbebetrieb in das BV der Land- und Forstwirtschaft oder der selbständigen Arbeit.

Teilweise private Nutzung des WG ist unerheblich; maßgebend ist allein, ob es zum BV oder zum PV gehört. Eine Ausnahme gilt bei gemischt genutzten Grundstücken (hierzu R 4.2 Abs. 8 EStR 2005).

Betriebsverpachtung: Die verpachteten WG gehören zur Betriebsstätte des Verpächters, solange er den Betrieb nicht aufgegeben hat, weil sein Gewerbebetrieb nicht eingestellt, sondern in veränderter Form fortgeführt wird (BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63, BStBl. II 1964, 124). Der Verpächter kann daher § 6b in Anspruch nehmen (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 2; KSM/HEGER, § 6b Rn. B 183; LADEMANN/WELBERS, § 6b Rn. 136).

Hat der Stpfl. den Betrieb als aufgegeben behandelt, beginnt die Zugehörigkeit der WG zu einer inländ. Betriebsstätte in dem Zeitpunkt, in dem der Stpfl. den Betrieb wieder selbst führt.

122 3. Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte des veräußernden Steuerpflichtigen

Allgemeines: § 6b ist keine betriebsbezogene, sondern eine personenbezogene Begünstigung (s. Anm. 24). Daraus folgt, dass das WG mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum BV gerade des veräußernden Stpfl. gehört haben muss (BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; ähnlich BFH v. 10.7.1980 – IV R 12/80, BStBl. II 1981, 90). Die Überführung des WG zwischen mehreren Betriebsstätten des Stpfl. ist unschädlich, s. Anm. 120 aE.

Besonderheiten bei Mitunternehmenschaften: § 6b ist bei Mitunternehmenschaften gesellschaftsbezogener zu verstehen (s. Anm. 25). Die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen irgendeiner inländ. Betriebsstätte genügt nicht, es muss sich um eine Betriebsstätte des Stpfl. handeln. Das WG muss während des Sechsjahreszeitraums nicht zu derselben Betriebsstätte des Stpfl. gehört haben, es genügt Zugehörigkeit zu *einer* inländ. Betriebsstätte des Stpfl. (R 6b. 3 Abs. 1 Satz 3 EStR; BORDEWIN, Inf. 1979, 556; s. Anm. 120). Entsprechend der Gesellschaftsbezogenheit des § 6b muss die Sechsjahresfrist in der Person des einzelnen Mitunternehmers erfüllt sein und ist für jeden Mitunternehmer getrennt zu berechnen.

BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; v. 10.7.1980 – IV R 12/80, BStBl. II 1981, 90; v. 13.8.1987 – VIII B 179/86, BStBl. II 1987, 782; v. 26.2.1992 – I R 7/91, BStBl. II 1992, 988; v. 26.5.1994 – IV R 77/92, BFH/NV 1995, 214; v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFHE 193, 549; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 47; KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 16; aA die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise, s. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 420.

Aus der gesellschaftsbezogenen Sichtweise ergeben sich folgende Konsequenzen:

► *Die Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte* bezieht sich bei Veräußerung eines WG durch einen Mitunternehmer auf das ganze WG. Bei der Veräußerung eines WG durch eine Mitunternehmenschaft bezieht sich die Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte auf den Anteil des Mitunternehmers am veräußerten WG. Der Anteil des Mitunternehmers am veräußerten WG muss während der Sechsjahresfrist irgendeiner seiner Betriebsstätten zugehört haben. Die Frist ist also insoweit nicht erfüllt, als sich der Anteil des Mitunternehmers innerhalb der Frist verändert. Es ist insbes. auch nicht ausreichend, wenn sich ein WG seit sechs Jahren im BV einer PersGes. befindet, der der Mitunternehmer erst innerhalb der Frist beigetreten ist (zu Gesellschafterwechsel und Änderung der Beteiligungshöhe s. Anm. 33).

► *„Betriebsstätte des Steuerpflichtigen“* ist bei Mitunternehmern eine Betriebsstätte des einzelnen Mitunternehmers oder eine Betriebsstätte der Mitunternehmenschaft: Die Betriebsstätte einer Mitunternehmenschaft ist jedem der Mitunternehmer wie eine eigene Betriebsstätte zuzurechnen. Dies ergibt sich daraus, dass nach hM die Übertragung stiller Reserven zwischen dem BV eines Einzelbetriebs des Mitunternehmers oder seinem SonderBV und seinem Anteil am Gesamthandsvermögen ohne weiteres zugelassen wird (erforderlich ist nur, dass die Erfassung der stillen Reserven beim gleichen Stpfl. sichergestellt ist). Für die Sechsjahresfrist genügt es daher, wenn ein WG sich in dieser Zeit im BV eines Einzelbetriebs des Mitunternehmers, seinem SonderBV und/oder einem Gesamthandsvermögen befunden hat, an dem er beteiligt ist (hinsichtlich seines Anteils am WG s.o.).

123 Einstweilen frei.

4. Unterbrechung der Sechsjahresfrist

a) Anwendungsfälle einer Unterbrechung der Frist

124

Zu einer Unterbrechung der Sechsjahresfrist kommt es, wenn die Zugehörigkeit des WG zu einer Betriebsstätte des veräußernden Stpfl. während der Frist endet. Allerdings kommt es trotz Änderung der Zugehörigkeit dann nicht zu einer Unterbrechung der Frist, wenn der Rechtsnachfolger Buchwerte fortführt. Denn in diesem Fall tritt er in die Rechtsposition seines Vorgängers ein.

Übertragung von Wirtschaftsgütern in ein Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen: Sowohl die entgeltliche Übertragung eines WG als auch die unentgeltliche Übertragung eines WG in ein BV eines anderen Stpfl. führt zu einer Unterbrechung der Frist, da es in beiden Fällen nicht zu einer Buchwertfortführung kommt.

Entgeltliche Betriebsveräußerung führt ebenfalls zu einer Unterbrechung der Sechsjahresfrist (BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84 v. 10.7.1980 – IV R 12/80, BStBl. II 1981, 90) und auch bei einer Mitunternehmerschaft insoweit, als das Gesellschaftsvermögen innerhalb der Frist insgesamt oder anteilig infolge einer Änderung in der personellen Zusammensetzung oder in den Beteiligungsverhältnissen estrechtl. Gegenstand entgeltlicher Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge war (BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84).

Unentgeltliche Übertragung eines ganzen Betriebs, eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 unterbricht die Sechsjahresfrist nicht (R 6b. 3 Abs. 5 EStR 2005), anders die unentgeltliche Übertragung einzelner WG (s. Anm. 170 „Unentgeltlicher Erwerb“).

Wegfall der Gemeinnützigkeit unterbricht die Sechsjahresfrist nicht. Es wird unterstellt, dass während der gesamten Zeit zwischen Anschaffung bzw. Herstellung und Veräußerung ein nicht stbefreiter Betrieb vorlag (BMF v. 7.1.1994, StEK EStG § 6b Nr. 58).

b) Besonderheiten bei Übertragung von Wirtschaftsgütern innerhalb von Mitunternehmerschaften

125

Bei der Übertragung von WG innerhalb von Mitunternehmerschaften sind die folgenden Besonderheiten zu beachten.

Veräußerung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers an die Mitunternehmerschaft führt nicht zu einer Unterbrechung der Frist für den veräußernden Mitunternehmer, soweit er an dem WG beteiligt bleibt. Für die anderen Mitunternehmer beginnt die Frist mit dem Erwerb durch die Mitunternehmerschaft. Hingegen beginnt bei der Veräußerung eines WG aus dem PV eines Mitunternehmers für alle Mitunternehmer die Frist neu. Eine Besitzzeitanrechnung ist auch für den veräußernden Mitunternehmer nicht möglich, weil das WG vor der Veräußerung nicht zum Anlagevermögen gehörte.

Veräußerung eines Wirtschaftsguts der Mitunternehmerschaft in ein Betriebsvermögen eines Mitunternehmers: Die Frist für den erwerbenden Mitunternehmer wird nicht anteilig unterbrochen, soweit er an dem WG bereits vorher über die Mitunternehmerschaft beteiligt war. Beim Erwerb ins PV wird die Frist dagegen unterbrochen, weil das WG nicht mehr zum Anlagevermögen gehört.

Veräußerung eines Wirtschaftsguts zwischen Sonderbetriebsvermögen: Bei der Veräußerung eines WG im SonderBV eines Mitunternehmers in das SonderBV eines anderen Mitunternehmers wird die Frist unterbrochen.

Wechsel der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zwischen mehreren Betriebsstätten eines Mitunternehmers, zB zwischen Einzelbetrieben eines Mitunternehmers oder seinem SonderBV, unterbricht die Sechsjahresfrist nicht (BFH v. 10.7.1980 – IV 136/77, BStBl. II 1981, 84), solange nach § 6 Abs. 5 Sätzen 1 und 2 Buchwerte fortzuführen sind. Dies gilt auch dann, wenn die Betriebe zu verschiedenen Einkunftsarten gehören (s. R 6b.3 Abs. 1 Satz 3 EStR 2005).

Unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern: Bei der unentgeltlichen Übertragung von WG zwischen dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft und einem BV eines Mitunternehmer oder zwischen den BV mehrerer Mitunternehmer kommt es nicht zu einer Unterbrechung der Frist, soweit nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Buchwerte fortzuführen sind. Denn im Fall der Buchwertfortführung tritt der Rechtsnachfolger in die Stellung seines Rechtsvorgängers ein. Bei einer Übertragung ins PV wird die Frist dagegen unterbrochen.

126 Einstweilen frei.

127 **c) Besonderheiten bei Änderung des personellen Bestands einer Mitunternehmerschaft**

Bei Veränderung des personellen Bestands einer Mitunternehmerschaft sind die folgenden Besonderheiten zu beachten.

Eintritt eines Mitunternehmers gegen Bareinlage führt nicht zu einer Unterbrechung der Frist, wenn das in die Mitunternehmerschaft eingebrachte BV zu Buchwerten nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG fortgeführt wird. Denn § 24 Abs. 4 UmwStG erklärt § 23 Abs. 1 UmwStG für entsprechend anwendbar, letzterer verweist auf § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG, der eine Anrechnung der Vorbesitzzeit anordnet. Wird das in die Mitunternehmerschaft eingebrachte BV mit dem gemeinen Wert nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG fortgeführt, ist eine Anrechnung der Vorbesitzzeit weder für den eintretenden Gesellschafter noch für die anderen Mitunternehmer möglich, weil die Verweisung auf § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in § 23 Abs. 1 UmwStG (iVm. § 24 Abs. 4 UmwStG) nicht greift, wenn das eingebrachte BV mit dem gemeinen Wert angesetzt wird.

Eintritt eines Mitunternehmers gegen Sacheinlage: Hierbei ist danach zu differenzieren, ob die Sacheinlage aus einem BV oder aus dem PV des Eintretenden erfolgt. Erfolgt die Sacheinlage aus einem BV des eintretenden Mitunternehmers und sind nach § 6 Abs. 5 Satz 3 die Buchwerte fortzuführen, erfolgt sowohl für den eintretenden Mitunternehmer als auch für die anderen Mitunternehmer eine Anrechnung der Vorbesitzzeit (SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 67). Erfolgt dagegen die Sacheinlage aus dem PV des eintretenden Mitunternehmers, ist eine Anrechnung von Vorbesitzzeiten nicht möglich, da Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen verlangt.

Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Barabfindung: Beim Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Barabfindung wird die Frist insoweit nicht unterbrochen, als die verbleibenden Mitunternehmer an den WG vor dem Ausscheiden beteiligt waren. Für den ausscheidenden Gesellschafter wird die Frist unterbrochen.

Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachabfindung führt beim ausscheidenden Mitunternehmer zu einer Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3, wenn die Sachabfindung in ein BV des Ausscheidenden erfolgt. Damit kommt es zu keiner Unterbrechung der Frist, da die Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft dem Ausscheidenden als Betriebsstätte zuzurechnen war (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 67). Dagegen führt eine Sachabfindung in das PV beim ausscheidenden Mitunternehmers zu einer Unterbrechung der Vorbesitzzeit, da Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen verlangt.

Entgeltlicher Gesellschafterwechsel unterbricht (gegebenenfalls anteilig) die Sechsjahresfrist insoweit, als die WG infolge der entgeltlichen Änderung der personellen Zusammensetzung oder der Beteiligungsverhältnisse der PersGes. anteilig Gegenstand entgeltlicher Veräußerungs- oder Anschaffungsgeschäfte der Gesellschafter waren (BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; v. 10.7.1980 – IV R 12/80, BStBl. II 1981, 90; v. 13.8.1987 – VIII B 179/86, BStBl. II 1987, 782; v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFHE 193, 549).

Teilentgeltlicher Gesellschafterwechsel unterbricht ebenfalls die Sechsjahresfrist. Das EStG geht bei der teilentgeltlichen Veräußerung von Betrieben und Mitunternehmeranteilen von einem einheitlichen Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang aus, falls der Veräußerungspreis den Buchwert des übertragenen BV oder des Kapitalkontos des Veräußerers übersteigt. Eine Aufteilung in eine entgeltliche und eine unentgeltliche Übertragung findet nicht statt (sog. Einheitstheorie, s. BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811). Eine Besitzzeitanrechnung ist daher nicht möglich. Auch eine teilweise Anrechnung der Besitzzeit, soweit sie auf den ausscheidenden Mitunternehmer entfällt, ist nicht möglich (BFH v. 7.11.2000 – VIII 27/98, BFHE 193, 549).

Unentgeltlicher Gesellschafterwechsel unterbricht die Sechsjahresfrist nicht. Denn nach § 6 Abs. 3 Satz 1 sind die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortzuführen. Da der Erwerber in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers eintritt, ist die Vorbesitzzeit anzurechnen, weil sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Wertansatz der übergebenen WG steht (BFH v. 24.3.1992 – VIII R 48/90, BStBl. II 1993, 93; v. 26.5.1994 – IV R 77/92, BFH/NV 1995, 214; v. 7.11.2000 – VIII 27/98, BFHE 193, 549).

Entgeltliche und teilentgeltliche Änderung der Beteiligungshöhe eines Mitunternehmers (während der Sechsjahresfrist): Auch hier kommt es zu einer anteiligen Unterbrechung der Sechsjahresfrist (glA KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 17; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 420).

Zur Sechsjahresfrist bei Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine KapGes. oder in eine PersGes. s. Anm. 170.

Einstweilen frei.

128–129

d) Besonderheiten bei Auflösung der Mitunternehmerschaft

130

Liquidation durch Einzelveräußerung der Wirtschaftsgüter führt zu einer Unterbrechung der Frist, wenn die WG in das PV eines Mitunternehmers überführt werden, weil die Zugehörigkeit zu einem Anlagevermögen wegfällt. Werden die WG an einen Mitunternehmer veräußert, so wird die Frist ebenso wie bei sonstigen Veräußerungsgeschäften zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmern (s. Anm. 125) anteilig nicht unterbrochen.

Realteilung der Mitunternehmerschaft: Eine Realteilung ohne Spitzenausgleich führt nicht zu einer Unterbrechung der Frist, soweit Buchwerte nach § 16 Abs. 3 Satz 2 weitergeführt werden. Auch eine Realteilung mit Spitzenausgleich führt hinsichtlich des ursprünglichen Anteils an dem übertragenen WG nicht zu einer Unterbrechung der Frist, da dem erwerbenden Mitunternehmer die Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist.

131 Einstweilen frei.

IV. Sechsjahresfrist

132 1. Allgemeines zur Fristsetzung

Bedeutung: Die Fristsetzung soll vermeiden, dass durch § 6b spekulative Geschäfte begünstigt werden (s. BTDrucks. 4/2400, 64). Ob aber konkret eine Spekulationsabsicht vorgelegen hat oder nicht, ist gleichgültig. Auch wenn der Stpfl. ein WG, auf das er gem. § 6b stille Reserven übertragen hat, schon vor Ingebrauchnahme wieder veräußert, gilt die Sechsjahresfrist bei diesem WG. Allenfalls kann in Betracht kommen, die Übertragung der stillen Reserven auf dieses WG durch Bilanzänderung rückgängig zu machen.

Dauer der Frist: Sie beträgt grundsätzlich sechs Jahre. Weitere Ausnahmen sind auch nicht im Wege der Billigkeitsmaßnahme möglich (s. Anm. 17). Nach Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 verkürzt sich die Frist im Fall der Übertragung von WG zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen (s. Anm. 153).

Unterbrechung der Frist: s. Anm. 122.

133 2. Berechnung der Frist

Beginn und Ende der Frist: Die Frist läuft vom Tag der Anschaffung oder Herstellung des WG bis zum Tag seiner Veräußerung; zum Zeitpunkt der Anschaffung und der Herstellung s. Anm. 55. Wurde das WG aus dem PV des Stpfl. eingelegt, so beginnt die Frist mit der betrieblichen Zweckwidmung (glA KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 16). Wird bisheriges PV notwendiges BV, beginnt die Frist mit dem Beginn der betrieblichen Nutzung, bei einem Gebäudeteil, der die Wertgrenze iSd. § 8 EStDV überschreitet, in diesem Zeitpunkt.

Zeitpunkt der Veräußerung ist der Zeitpunkt der Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht.

Berechnung der Frist: Die Frist rechnet nach Kj., nicht nach Wj. (glA BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 142). Die Fristberechnung erfolgt nach § 108 AO iVm. §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB (ebenso BMF v. 1.10.1976, BStBl. I 1976, 576 [595]). Wird der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zum Beginn eines Tages vereinbart und durchgeführt, so rechnet dieser Tag mit (§ 187 Abs. 2 BGB).

Geringfügige Unterschreitung der Frist ist schädlich.

134 3. Gegenstand der Frist

Die Frist bezieht sich auf das einzelne WG iSd. Abs. 1 Satz 1 und bei Mitunternehmern auf seinen Anteil am einzelnen WG.

Das einzelne Wirtschaftsgut ist maßgebend, auch wenn mehrere WG miteinander wirtschaftlich in Zusammenhang stehen wie zB Boden und darauf be-

findliches Gebäude. Ist eine zusammenhängende Grundstücksfläche in Teilen zu verschiedenen Zeiten angeschafft worden, so bleiben die Grundstücksteile selbständige WG (BFH v. 29.9.1971 – I R 195/69, BStBl. II 1972, 13); die Sechsjahresfrist läuft daher getrennt für die einzelnen Teile. Das Gleiche gilt, wenn ein bebauter Grundstücke in Teilen zu verschiedenen Zeiten von PV zu BV wird; die Teile werden stl. wie einzelne WG behandelt (R 4.2 Abs. 3 EStR 2005). Dasselbe gilt, wenn nach und nach Miteigentumsanteile an einem WG erworben werden. Wird umgekehrt ein Grundstück parzelliert, so führt dies nicht ohne weiteres zum Ausscheiden aus dem Anlagevermögen (s. Anm. 118). Die Sechsjahresfrist beginnt für jedes einzelne nach der Teilung vorhandene WG bereits mit der Zuführung des ungeteilten WG zum Anlagevermögen (BMF v. 29.10.1979, BStBl. I 1979, 639).

Selbständige Gebäudeteile sind gegenüber dem Hauptteil des Gebäudes selbständige WG (R 4.2 Abs. 3 und 4 EStR 2005). Entstehen durch Baumaßnahmen selbständige Gebäudeteile, ist die Frist getrennt zu berechnen (R 6b.3 Abs. 3 Satz 3 EStR 2005; KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 16). Bei einem unselbständigen Gebäudeteil dagegen ist die Frist einheitlich nur für das Gebäude zu berechnen, auch wenn innerhalb der Sechsjahresfrist Aufwendungen für Erweiterung, Ausbau oder Umbau des Gebäudes erfolgten und stille Reserven nach § 6b auf die HK übertragen wurden.

Identität des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsguts und des veräußerten Wirtschaftsguts ist erforderlich; dh. das veräußerte WG muss das gleiche sein, das der Stpfl. mindestens sechs Jahre vor der Veräußerung angeschafft oder hergestellt hat. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, kann aus verschiedenen Gründen zweifelhaft sein.

Ein ErsatzWG iSd. R 6.6 EStR 2005 wird bei der Berechnung der Sechsjahresfrist als mit dem ausgeschiedenen WG identisch angesehen, so dass also die Frist erfüllt ist, wenn das ausgeschiedene und das ErsatzWG zusammen sechs Jahre zum Anlagevermögen des Stpfl. gehört haben (R 6b.3 Abs. 4 EStR 2005).

Einzelfragen s. Anm. 170, zB „Ausscheiden eines Wirtschaftsguts“, „Gleichartige Wirtschaftsgüter“, „Kapitalerhöhung“, „Teilung eines Wirtschaftsguts“, „Wandelschuldverschreibungen“.

Einstweilen frei.

135

C. Zugehörigkeit der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3)

136

Die **angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter** (Reinvestitionsgüter) müssen zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte gehören (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3), dh. grundsätzlich bereits im Zeitpunkt ihrer Anschaffung oder Herstellung (s. dazu Anm. 53–55) in ein land- und forstwirtschaftliches, gewerbliches oder der selbständigen Arbeit dienendes BV eingegangen sein. Zugehörigkeit des Reinvestitionsguts zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung genügt; Zugehörigkeit noch am folgenden Bilanzstichtag wird nicht verlangt, erst recht nicht ein Verbleiben in der inländ. Betriebsstätte für eine Mindestdauer.

Anlagevermögen: s. § 6 Anm. 253. Wird ein solches WG später Umlaufvermögen, so sind die stillen Reserven nicht aufzudecken, da das Gesetz das nicht

verlangt; eine solche Bestimmung ist auch nicht nötig, da Umlaufvermögen in nicht zu ferner Zeit veräußert zu werden pflegt und die Reserven dabei zutage treten und mangels Anwendbarkeit des § 6b versteuert werden müssen.

Betriebsstätte: s. Anm. 120–122. Ein anlaufender Betrieb kann BA veranlassen (s. § 4 Anm. 817 ff.), ohne dass aber stets auch schon eine Betriebsstätte („feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient“, § 12 AO) vorzuliegen braucht. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 verlangt Zugehörigkeit der angeschafften oder hergestellten WG zum Anlagevermögen einer inländ. „Betriebsstätte“; bloße Zugehörigkeit zu einem BV genügt danach nicht. Zur Übertragung der stillen Reserven, wenn der Stpfl. mehrere Betriebe besitzt, s. Anm. 142.

Inland: s. Anm. 120. Auch ein im Ausland befindliches WG kann zu einer inländ. Betriebsstätte gehören. Das Gesetz stellt nicht ausdrücklich darauf ab, wo sich das WG befindet, sondern wo sich die Betriebsstätte befindet. Trotzdem wird eine Übertragung auf im Ausland befindliche WG – in einer gegenüber dem Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 einschränkenden Auslegung des Begriffs der inländ. Betriebsstätte – dann nicht begünstigt sein, wenn die stillen Reserven damit rechtl. der inländ. Besteuerung endgültig entzogen werden, da § 6b nur die Übertragbarkeit, nicht aber die StFreiheit stiller Reserven bezweckt. Es kommt darauf an, ob mit dem ausländ. Staat, in dem sich das WG der inländ. Betriebsstätte befindet, bereits ein DBA abgeschlossen worden ist, das dem ausländ. Staat das Besteuerungsrecht zuweist.

Die Übertragung ist nicht begünstigt, wenn dem ausländ. Staat aufgrund eines bereits abgeschlossenen DBA das Besteuerungsrecht zusteht. Der Ausschluss der Übertragung des Veräußerungsgewinns ergibt sich bereits aus Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 57).

Ob die Übertragung auch dann begünstigt ist, wenn mit dem ausländ. Staat noch kein DBA abgeschlossen worden ist, ist umstritten. Die FinVerw. verneint dies, weil nach der Rspr. des BFH der nachträgliche Abschluss eines DBA nicht zu einer Realisierung der stillen Reserven eines sich Ausland befindlichen WG einer inländ. Betriebsstätte führt (BFH v. 16.12.1976 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246). Eine Besteuerung der stillen Reserven sei daher bereits dann nicht mehr gesichert, wenn noch kein DBA abgeschlossen sei (BMF v. 8.5.1990, BB 1990, 1028 = StEK EStG § 6b Nr. 47). Diese Sichtweise ist uE nicht zutreffend, da sie vom Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 nicht gedeckt ist (glA THEIL, DB 1990, 1235; KSM/HEGER, § 6b Rn. E 11).

137 Einstweilen frei.

138 D. Inländische Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns (Abs. 4 Satz 1 Nr. 4)

Zweck der Regelung: Ein bei der Veräußerung begünstigter WG entstandener Gewinn (Abs. 1 Satz 1) soll nicht zT fortgesteuert werden, sondern für Reinvestitionen zur Verfügung stehen. Diese Regelung setzt daher StPflicht des Veräußerungsgewinns im Inland voraus.

Steuerpflicht des Gewinns bedeutet nicht, dass infolge des Gewinns aus der Veräußerung des begünstigten WG tatsächlich ESt. zu zahlen wäre, sondern nur, dass sich der Veräußerungsgewinn auf die Höhe des nach allgemeinen Grundsätzen stpfl. Gewinns auswirkt. Das ist zB auch dann der Fall, wenn der

Veräußerungsgewinn durch Verluste im gleichen Betrieb, in anderen Betrieben oder in anderen Einkunftsarten ausgeglichen wird; er bleibt damit nicht „außer Ansatz“ (BFH v. 11.6.1980 – I R 253/78, BStBl. II 1980, 577). Dagegen scheidet ein Veräußerungsgewinn zB aus, soweit Freibeträge gelten (§§ 13 Abs. 3, 14 Satz 2, 14a Abs. 1 und 3, 16 Abs. 4, 18 Abs. 3 Satz 2; glA SÖFFING, FR 1972, 52; KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 24; s. auch Anm. 11) oder der Veräußerungsgewinn auf Grund eines DBA im Inland nicht besteuert wird.

Einstweilen frei.

139

E. Verfolgbarkeit in der Buchführung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 5)

140

Rechtsentwicklung: Bis einschließlich des VZ 1974 setzte Satz 1 Nr. 5 die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung voraus. Der Gesetzgeber fürchtete, dass andernfalls die Anwendung des § 6b nicht ausreichend überwacht werden könne (BTDrucks. 4/2400, 64). Für Wj., die nach dem 31.12.1974 enden, ist Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht mehr Voraussetzung. Es genügt, dass der Stpfl. den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt (Nr. 1) und dass der Abzug oder die Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden können (Nr. 5; s. hierzu auch § 5 Anm. 43).

Verfolgbarkeit in der Buchführung: Nach dem Wortlaut des Gesetzes brauchen nur der Abzug und die Bildung und Auflösung der Rücklage verfolgbar zu sein, bei wörtlicher Auslegung also nur diese Buchungsvorgänge. Zweck der Regelung ist aber, dass sich die entsprechenden Vorgänge in der Buchführung verfolgen lassen (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 7/2180, 17). Zwar braucht der Sachverhalt nicht so dargestellt zu werden, wie es nach den handelsrechtl. GoB zu fordern ist. Satz 1 Nr. 5 will aber sicherstellen, dass nicht nur die Anwendung des § 6b, sondern auch die Berechtigung der Anwendung durch Darstellung der entsprechenden Vorgänge geprüft werden kann. Im Einzelnen bedeutet dies:

- ▶ *Beim Abzug im Jahr der Veräußerung* müssen sich der Buchwert des veräußerten WG, die Veräußerungskosten, der Veräußerungspreis, die AHK des Reinvestitionsguts und die Höhe des Abzugs aus der Buchführung ergeben (R 6b.2 Abs. 3 Satz 2 EStR 2005). Die Veräußerungskosten, der Veräußerungspreis und die AHK des Reinvestitionsguts müssen sich bis zu den Belegen verfolgen lassen, denn die Buchführung umfasst auch die Belegführung (s. § 5 Anm. 43). Ob im Übrigen die Buchführung des Stpfl. vollständig und fortlaufend ist, ist unerheblich.
- ▶ *Bei Bildung der Rücklage* muss in der Buchführung im Einzelnen nachgewiesen werden, bei welchen WG der in der Rücklage eingestellte Gewinn entstanden und auf welche WG er übertragen worden ist (R 6b.2 Abs. 3 Satz 2 EStR 2005).
- ▶ *Bei erfolgsneutraler Auflösung der Rücklage* durch Abzug von den AHK eines später angeschafften Reinvestitionsguts muss sich die Rücklage buchmäßig von ihrer Bildung bis zur Auflösung verfolgen lassen. Es muss außerdem nachgewiesen werden, wann die Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst worden ist (R 6b.2 Abs. 3 Satz 2 EStR 2005).
- ▶ *Bei gewinnerhöhender Auflösung der Rücklage* muss sich das buchmäßige Schicksal der Rücklage bis zur Bildung zurückverfolgen lassen. Auch der Zeitpunkt der Auflösung der Rücklage muss nachvollzogen werden können (R 6b.2 Abs. 3 Satz 2 EStR 2005).

- ▶ *Eine zeitnahe Bilanzaufstellung* ist dagegen nicht erforderlich (FG Bremen v. 27.10.1994, EFG 1995, 797, rkr.).
- ▶ *Bei Schätzung* fehlt regelmäßig die Verfolgbarkeit in der Buchführung. Deshalb ist im Wj. der Schätzung die Bildung einer Rücklage nicht zulässig (BFH v. 24.1.1990 – I R 152–153/85, BStBl. II 1990, 426; auch H 6b.2 „Rücklagenbildung“⁴ EStH 2005); s. auch Anm. 115.
- ▶ *Zwischenjahre* zwischen dem Jahr der Bildung und dem Jahr der Auflösung der Rücklage sind unbeachtlich. Die Vollschätzung in einem Zwischenjahr ist unschädlich, weil der Ausweis den Stpfl. für die auf die Rücklagenbildung folgenden Jahre bindet (s. Anm. 106).
- ▶ *Betriebsveräußerung*: Wenn der Stpfl. den Betrieb veräußert und infolgedessen keine Buchführung mehr besitzt und wenn er die stillen Reserven nicht sogleich auf WG eines anderen Betriebs überträgt, muss nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 EStG die Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden können. Dazu genügt aber ein Blatt Papier mit einer Bilanz (Nds. FG v. 12.9.1979, EFG 1980, 117, rkr.), auf deren Passivseite die Rücklage und auf deren Aktivseite der gleiche Betrag als negatives Kapital steht, wenn der Stpfl. nicht andere Aktivwerte, insbes. ein Bankkonto mit dem Erlös, ausweist.

Andere Möglichkeiten des Nachweises bestehen nicht; dies entspricht der Rechtslage bei anderen Rücklagen (§ 6d Abs. 3, § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 3). Insbesondere ist nicht wie bei Bewertungsfreiheiten ein besonderes Verzeichnis zugelassen (im Gegensatz zu § 7a Abs. 8 Satz 1).

Rechtsfolgen bei Nichtverfolgbarkeit: Abzug (nach Abs. 1) und Bildung der Rücklage (Abs. 3) sind rückwirkend zu versagen (s. FinAussch., BTDrucks. 7/21 80, 17); bestandskräftige Veranlagungen sind gem. § 175 Satz 1 Nr. 2 AO zu berichtigen (glA EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 272; KSM/HEGER, § 6b Rn. E 42). Das gilt auch dann, wenn zwar die Bildung, nicht aber die Auflösung einer Rücklage in der Buchführung verfolgt werden kann. Denn Voraussetzung für die Anwendung der Abs. 1 und 3 ist, dass die Bildung und Auflösung der Rücklage nach Abs. 3 in der Buchführung verfolgt werden können. Bildung und Auflösung sind kumulative Tatbestandsmerkmale.

Die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 ist in Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 nicht genannt; dh. der Stpfl. braucht nur glaubhaft zu machen, dass diese Voraussetzung erfüllt ist.

141 Einstweilen frei.

142 F. Ausschluss der Übertragung stiller Reserven aus einem Gewerbebetrieb in einen Betrieb iSd. § 13 oder § 18 (Abs. 4 Satz 2)

Abs. 4 Satz 2 schließt die Übertragung stiller Reserven, die in einem Gewerbebetrieb gebildet wurden, auf einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einen Betrieb selbständiger Tätigkeit aus.

Bedeutung des Abs. 4 Satz 2: Hat der Stpfl. mehrere Betriebe, so ist estl. gegen eine Übertragung der stillen Reserven vom einen auf einen anderen Betrieb nichts einzuwenden (s. Anm. 46). Sie sollen aber auch nicht der GewSt. entzogen werden. Abs. 4 Satz 2 will verhindern, dass gewerbliche Gewinne auf WG übertragen werden, die sich in einem land- und forstwirtschaftlichen BV oder einem Betrieb selbständiger Tätigkeit befinden, weil diese Gewinne endgültig der GewSt. entzogen würden (BTDrucks. 4/2400, 64). Allerdings lässt sich aus

Abs. 4 Satz 2 kein allgemeiner gewstrechl. Ersatzrealisierungstatbestand herleiten. Aus diesem Grund ist die Übertragung der Rücklage auf einen von der GewSt. befreiten Stpfl. möglich (glA BERNHARD, DB 1995, 1681); s. ferner Anm. 170 „Betriebsverpachtung“.

Teleologische Reduktion des Abs. 4 Satz 2: Der Zweck der Vorschrift, die gewstl. Erfassung von Gewinnen aus der Veräußerung von WG eines Gewerbetriebs zu sichern, lässt die Übertragung stiller Reserven auf einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einen Betrieb selbständiger Tätigkeit dann zu, wenn es um die Übertragung eines Veräußerungsgewinns geht, der nicht der GewSt. unterliegt (glA KANZLER in Festschr. Beisse, 1997, 251 [261 f.]; LADEMANN/WELBERS § 6b Rn. 155). Hieraus folgt im Einzelnen:

► *Bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs* können die stillen Reserven nur auf WG eines Gewerbebetriebs des Stpfl. übertragen werden (über Veräußerung eines Mitunternehmeranteils s. Anm. 33). Der Stpfl. kann die stillen Reserven nicht auf ein WG seines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs oder seiner selbständigen Arbeit übertragen. Allerdings steht dem Stpfl. die Möglichkeit offen, die stillen Reserven durch eine Überführung des WG nach § 6 Abs. 5 in ein anderes BV zu übertragen. Die Besteuerung der stillen Reserven ist iSv. § 6 Abs. 5 auch dann gesichert, wenn das WG aus einem gewerblichen BV in ein land- und forstwirtschaftliches BV oder in einen Betrieb selbständiger Tätigkeit übertragen wird (glA EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 275).

► *Bei Grundstücksunternehmen*, deren Gewerbeertrag antragsgemäß nach § 9 Nr. 1 Sätze 2–4 GewStG nicht zur GewSt. herangezogen wird, greift Abs. 4 Satz 2 nicht ein. Denn diese Unternehmen bleiben Gewerbetreibende und sind im Übrigen gewstpl. (glA EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 276; LADEMANN/WELBERS, § 6b Rn. 154a).

► *Bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebs* unterliegt der erzielte Gewinn grundsätzlich nicht der GewSt., es sei denn § 7 Abs. 1 Satz 2 GewStG greift ein (s. § 16 Anm. 40). Demnach kann der gewstfreie Veräußerungsgewinn auf WG in einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einen Betrieb iSd. § 18 übertragen werden (glA EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 276).

► *Verkauf der Stpfl. Wirtschaftsgüter eines verpachteten Gewerbebetriebs*, dessen Aufgabe der Stpfl. nicht erklärt hat, findet Abs. 4 Satz 2 keine Anwendung. Denn auch Gewinne aus dem verpachteten Gewerbebetrieb unterliegen nicht der GewSt. (LADEMANN/WELBERS, § 6b Rn. 155).

Einstweilen frei.

143

Erläuterungen zu Abs. 5: Übertragung des Veräußerungsgewinns auf den Buchwert vorgezogener Investitionen

144

Mit der Erweiterung auf die Begünstigung vorgezogener Investitionen in Abs. 1 Satz 1 wurde auch Abs. 5 durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) eingeführt. Die Vorschrift regelt die technische Durchführung der Übertragung stiller Reserven auf WG, die bereits im Wj. vor der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden sind. In diesem Fall ist nur ein Abzug möglich. Der Stpfl. kann den Veräußerungsgewinn aber auch teilweise in eine Rücklage stellen, um sie auf ein weiteres Reinvestitionsgut zu über-

tragen. Im Fall der vorgezogenen Anschaffung ist der bei der Veräußerung erzielte Gewinn nicht von den AHK des Reinvestitionsguts abzuziehen, sondern von dem Buchwert des Reinvestitionsguts am Schluss des Wj. der Anschaffung oder Herstellung. In diesem Fall sind also zusätzlich AfA und sonstige Abschreibungen des Vorjahres abzusetzen. Wenn die höchstmöglichen Abschreibungen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung ausgeschöpft werden sollen, muss die Investition im Wj. vor der Veräußerung erfolgen (LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 31 Rn. 48).

Erläuterungen zu Abs. 6: Anschaffungs- und Herstellungskosten nach Abzug

145

I. Vorbemerkung

Der Abzug nach Abs. 1 oder Abs. 3 erfolgt von den AHK des Reinvestitionsguts. Aktiviert bleibt allenfalls ein Restbetrag. Abs. 6 regelt das Verhältnis des § 6b zu denjenigen Vorschriften, die an die Höhe der AHK eines WG Rechtsfolgen knüpfen.

II. Rechtsfolgen des Abzugs

146 1. Bemessungsgrundlage für Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung oder § 6 Abs. 2 und Abs. 2a (Abs. 6 Satz 1)

Nach Abs. 6 Satz 1 tritt infolge des Abzugs nach Abs. 1 oder Abs. 3 im Wj. des Abzugs für die AfA oder AfS sowie für § 6 Abs. 2 oder Abs. 2a an die Stelle der AHK der durch den Abzug verminderte Betrag.

Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung: Wenn das Reinvestitionsgut abnutzbar ist, mindert der Abzug die Bemessungsgrundlage der AfA oder AfS. Das gilt schon für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung, da die Absetzung gem. § 6b unmittelbar von den AHK, nicht von den um die AfA des Jahres der Anschaffung oder Herstellung gekürzten AHK vorgenommen wird und (nur) die um den Abzug verminderten AHK als AHK gelten. Dies führt zu geringeren Absetzungsbeträgen (glA KSM/HEGER, § 6b Rn. G 1).

Teilwertabschreibung: Eine Teilwertabschreibung ist nur dann möglich, wenn der Teilwert nach der Übertragung der stillen Reserven am Bilanzstichtag unter dem verbleibenden Betrag liegt (BFH v. 5.2.1981 – IV R 87/77, BStBl. II 1981, 432, zur Vorläuferregelung von R 6.6 EStR 2005; s. auch § 6 Anm. 558).

Teilwertzuschreibung: Die Höchstgrenze für die Zuschreibungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 sind die um die Abzüge nach Abs. 1 oder Abs. 3 geminderten AHK (s. Anm. 52 und § 6 Anm. 625; aA KSM/HEGER, § 6b Rn. G 1: Tatsächliche AK ohne Abzüge nach Abs. 1 oder Abs. 3).

Geringwertige Wirtschaftsgüter: Betragen die AHK eines WG nach dem Abzug nach Abs. 1 oder Abs. 3 nicht mehr als 150 €, so muss nach § 6 Abs. 2 der Restbetrag sofort abgesetzt werden, weil für § 6 Abs. 2 der nach dem Abzug verbleibende Betrag maßgeblich ist (R 6.13 Abs. 5 Nr. 1 EStR 2005; s. auch § 6 Anm. 1264) und nach der Neufassung des § 6 Abs. 2 kein stl. Wahlrecht mehr besteht (s. WAGNER/STAATS, DB 2007, 2395).

Betragen nach dem Abzug nach Abs. 1 oder Abs. 3 die AHK eines WG mehr als 150 €, aber nicht mehr als 1000 €, ist nach § 6 Abs. 2a zwingend ein Sammelposten in der StBil. zu bilden. UE ist auch für § 6 Abs. 2a der nach dem Abzug verbleibende Betrag maßgeblich.

2. Bemessungsgrundlage für Absetzung für Abnutzung von Gebäuden (Abs. 6 Satz 2) 147

Nach Abs. 6 Satz 2 sind in den Fällen der Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 die um den Abzugsbetrag nach Abs. 1 oder Abs. 3 geminderten AHK maßgeblich. Daher ist ab dem Wj. der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes die AfA-Bemessungsgrundlage der Betrag, der sich nach der Kürzung nach Abs. 1 oder Abs. 3 ergibt (SCHOOR, FR 1997, 251). Dies sowohl bei einer Anschaffung oder Herstellung im Wj. der Veräußerung als auch bei einer Anschaffung oder Herstellung im vorangegangenen Wj. (hierzu das Beispiel bei LADEMANN/WELBERS, § 6b Rn. 156c).

Einstweilen frei.

148

Erläuterungen zu Abs. 7: Gewinnzuschlag

I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Gewinnzuschlags

149

Rechtsentwicklung: Abs. 7 wurde durch das Zweite HaushaltsstrukturG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1981, 235) eingefügt und galt für Wj., die nach dem 31.12.1981 endeten. Die Einführung zu diesem Zeitpunkt stellte keine unzulässige echte Rückwirkung dar (BFH v. 2.9.1992 – XI R 31/91, BStBl. II 1993, 151). Durch das WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505) wurde Abs. 7 neu gefasst. Damit ist klargestellt, dass eine Verzinsung bei fehlender Gewinnübertragung unabhängig davon ist, aus welchem Grund die Rücklage aufgelöst worden ist. Deshalb greift Abs. 7 auch bei vorzeitiger freiwilliger Auflösung der Rücklage ein (die FinVerw. war bis dahin aA: R 41b Abs. 6 EStR 1987; str., s. SIEGEL, DB 1983, 53 mwN).

Wirtschaftlich trägt der Gewinnzuschlag dem Umstand Rechnung, dass der Stpfl., der die stille Reserve nicht überträgt, sondern eine nach § 6b begünstigte Rücklage gewinnerhöhend auflöst, nur eine Steuerstundung erwirkt hat, was nicht förderungswürdig ist (BTDrucks. 9/842, 66). Damit dient der Gewinnzuschlag der Vermeidung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der Rücklage. Zur Vereinfachung wird der Zinsvorteil typisierend durch einen Gewinnzuschlag berücksichtigt.

II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 7

1. Tabestandsvoraussetzungen des Abs. 7

150

Voraussetzung des Zuschlags gem. Abs. 7 ist eine gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage, ohne dass ein entsprechender Betrag nach Abs. 3 abgezogen wird. Dies ist der Fall, wenn die Rücklage am Schluss des vierten bzw. sechsten auf ihre Bildung folgenden Wj. noch vorhanden ist, oder wenn die Rücklage freiwillig vorzeitig aufgelöst wird (hierzu Anm. 106). Anders als nach der bis einschließ-

lich des VZ 1989 geltenden Fassung ergibt sich aus dem Wortlaut des Abs. 7 nunmehr eindeutig, dass der Gewinnzuschlag auch bei vorzeitiger freiwilliger Auflösung entsteht (glA BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 274; LADEMANN/WELBERS, § 6b Rn. 172f). Nach dem Gesetzeswortlaut („soweit“) ist auch die teilweise (zwangswise oder freiwillige) Auflösung der Rücklage zuschlagspflichtig.

151 2. Rechtsfolgen des Abs. 7

Als Rechtsfolge der unterbliebenen Reinvestition sieht Abs. 7 vor, dass der Gewinn des Wj., in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wj., in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen ist.

Die Gewinnerhöhung kann nicht in der StBil. erfolgen, da eine Gegenbuchung fehlt (eine tatsächliche Gewinnerhöhung ist nicht eingetreten) (glA BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 272). Sie ist erst bei der ESt-, Gewinnfeststellungs- oder KStErklärung den Einkünften hinzuzusetzen.

„Volles“ Wirtschaftsjahr: Die Formulierung „für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat“ in Abs. 7 soll ausschließen, dass ein Zuschlag auch für das Wj. erhoben wird, in dem die Veräußerung erfolgte und die Rücklage erstmals gebildet wurde (BFH v. 26.10.1989 – IV R 83/88, BStBl. II 1990, 290). Die Rücklage hat auch dann während des ganzen Wj. bestanden, wenn sie buchungstechnisch bereits während des laufenden Wj. aufgelöst worden ist (BFH v. 26.10.1989 – IV R 83/88, BStBl. II 1990, 290; s. auch H 6b. 2 „Gewinnzuschlag“ EStH 2005). Dagegen fällt der Gewinnzuschlag für das Jahr der Bildung der Rücklage nicht an, wenn die Veräußerung mit dem Beginn des Wj. zusammenfällt (FG Ba.-Württ. v. 26.9.1991, EFG 1992, 178, rkr.).

Rumpfwirtschaftsjahr als volles Wirtschaftsjahr: Ein „volles Wirtschaftsjahr“ ist auch ein Rumpfwj. Denn es ist ein „Wirtschaftsjahr“ und nicht nur der Teil eines Wj. (FG Hamb. v. 24.10.1991, EFG 1992, 319, rkr.; FG Münster v. 17.11.2000, EFG 2001, 350, rkr.). Die Ansicht, die aufgrund zweckgerichteter Auslegung von einer Verzinsung in Höhe von 0,5 % pro Monat ausgeht (SIEGEL, DB 1983, 53; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 98; LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 31 Rn. 60), mag sachgerecht sein, findet uE im Gesetz aber keine Stütze (glA EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 303).

Gewerbsteuerpflicht des Gewinnzuschlags: Der Gewinnzuschlag unterliegt auch in den Fällen der erweiterten Kürzung der GewSt., weil § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG den Gewinnzuschlag nicht erfasst (BFH v. 13.3.2000 – I R 17/99, BStBl. II 2001, 251).

Die Unmöglichkeit einer beabsichtigten Reinvestition schließt den Zwang zur Auflösung der Rücklage nach Fristablauf nicht aus (s. Anm. 96) und steht daher auch der Vornahme des Gewinnzuschlags nach Abs. 7 nicht entgegen, weil der Zinszuschlag keinen Strafcharakter hat (aA ZEITLER, BB 1982, 283). Der Gewinnzuschlag soll lediglich den Zinsvorteil ausgleichen, den der Stpfl. durch die Steuerstundung aufgrund der Rücklagenbildung erzielt hat (s. Anm. 149).

152 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 8: Besondere Fristen bei Übertragung für städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen

Durch Abs. 8 werden die Übertragungsfristen des Abs. 3 Sätze 3 ff. für städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen von 4 auf 7 und von 6 auf 9 Jahre verlängert und die Besitzzeit von 6 auf 2 Jahre verkürzt.

Bedeutung und Rechtsentwicklung der Sonderregelung: Abs. 8 bezweckt die Erleichterung der Anwendung des § 6b, um städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen zu fördern. Die Regelung des Abs. 8 befand sich früher in § 82 StädtebaufördG; sie wurde – anlässlich der Aufgabe dieses Gesetzes im BauGB – inhaltlich in den neu eingefügten Abs. 8 übernommen (Art. 2 Nr. 15 Ges. über das Baugesetzbuch v. 8.12.1986 [BGBl. I 1986, 2191; BStBl. I 1987, 95]).

Begünstigte Veräußerungen sind Veräußerungen aller WG, die in Abs. 1 Satz 1 genannt werden (Abs. 8 Satz 1), wenn die Übertragung an einen Erwerber erfolgt, der in Abs. 8 Satz 2 aufgeführt ist (der Verweis auf Abs. 8 Satz 3 stellt ein Redaktionsversehen dar), und wenn die Reinvestition zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen iSv. §§ 136–164 BauGB oder städtebaulichen Entwicklungsmaßnahmen iSv. §§ 165–171 BauGB (Abs. 8 Satz 1) erfolgt. Schließlich muss dieser Zweck nach Abs. 9 von der nach Landesrecht zuständigen Behörde bescheinigt worden sein (s. Anm. 155).

Erwerber können nur Gebietskörperschaften, Gemeindeverbände, Verbände iSv. § 166 Abs. 4 BauGB, Planungsverbände nach § 205 BauGB, Sanierungsträger nach § 157 BauGB, Entwicklungsträger nach § 167 BauGB sowie Erwerber sein, die städtebauliche Sanierungsmaßnahmen als Eigentümer selbst durchführen (§ 147 Abs. 2 und § 148 Abs. 1 BauGB).

Begünstigte Reinvestitionsgüter sind die im Abs. 1 Satz 2 angegebenen WG. Ein Zusammenhang der Reinvestitionen mit städtebaulichen Maßnahmen wird nicht verlangt.

Verlängerung der Reinvestitionsfristen und Verkürzung der Besitzzeit: Die Reinvestitionsfrist von vier Jahren (Abs. 3 Sätze 2 und 5) verlängert sich auf sieben Jahre, die Frist von sechs Jahren (Abs. 3 Sätze 3 und 5) auf neun Jahre (Abs. 8 Satz 1 Nr. 1). Die Zugehörigkeit der veräußerten WG zum Anlagevermögen braucht statt sechs Jahre (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2) nur zwei Jahre betragen zu haben, weil der Anlass der Veräußerung überraschend eintreten kann (Abs. 8 Satz 1 Nr. 2).

Konkurrenz zur Rücklage für Ersatzbeschaffung: Erfolgt die Übertragung infolge behördlichen Zwangs, so können sowohl § 6b als auch R 6.6 EStR 2005 (s. § 5 Anm. 572 ff.) anwendbar sein. Zum Wahlrecht s. Anm. 15.

Einstweilen frei.

154

Erläuterungen zu Abs. 9: Bescheinigung bei Übertragung iSd. Abs. 8

155

Nach Abs. 9 ist Abs. 8 nur anzuwenden, wenn die nach Landesrecht zuständige Behörde bescheinigt, dass die Übertragung der WG zum Zweck der Vorberei-

tung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen an einen der in Abs. 8 Satz 2 bezeichneten Erwerber erfolgt. Durch das Bescheinigungsverfahren sollte eine Pflicht der FinVerw. zur Prüfung der erwähnten Umstände vermieden werden. **Rechtsentwicklung:** In Abs. 9 wurde die Regelung des § 83 Abs. 2 Buchst. d StädtebaufördG inhaltlich mit Wirkung ab 1.7.1987 übernommen; s. auch Anm. 153.

Zuständige Behörde ist nach dem BauGB die für die städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen zuständige Gemeinde (OFD Kiel v. 14.2.2000, StEK EStG § 6b Nr. 70 = DStR 2000, 777).

Rechtliche Bedeutung der Bescheinigung: Die Bescheinigung nach Abs. 9 ist Grundlagenbescheid iSv. §§ 171 Abs. 10, 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (FG Sachs.-Anh. v. 24.7.2001, EFG 2001, 1358, rkr.). Daher darf die FinVerw. nicht mehr in eigener Zuständigkeit prüfen, ob die Übertragung des WG zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen übertragen wurde. Die FinVerw. ist insoweit an die Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen Behörde gebunden.

Rechtsbehelfe im Bescheinigungsverfahren: Die Versagung der Bescheinigung ist kein Akt des Steuerverfahrens und daher nur im Verwaltungsrechtsweg angreifbar (glA EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 304; KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 35). Einwendungen gegen eine erteilte Bescheinigung sind im Verwaltungsverfahren vorzubringen, weil es sich um einen Grundlagenbescheid handelt. Die Bindung der FinBeh. ist im stl. Rechtsbehelfsverfahren und im Finanzrechtsweg durchzusetzen.

156 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 10: Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Schrifttum zu Abs. 10: FÖRSTER, Die steuerneutrale Übertragung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Personenunternehmen, DStR 2001, 1913; RÖDDER/SCHUMACHER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, DStR 2001, 1634; HARTMANN/MEYER, Die Bildung von § 6b-Rücklagen nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001, Inf. 2002, 141; KANZLER, Die Reinvestitionsvergünstigung des § 6b EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes, FR 2002, 117; KORN/STRAHL, Reinvestitionsrücklage nach § 6b als Gestaltungsoption bei Umstrukturierungen, Stbg. 2002, 300; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, Steueränderungen zum 1.1.2002 im Unternehmensbereich, DB-Beil. 1/2002; STRAHL, Die Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft durch eine Personenunternehmung, KÖSDI 2002, 13145; CORDES, Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen durch Personengesellschaften und § 6b EStG, StBp. 2003, 113; NEUMAYER, Höchstbetrag des § 6b Abs. 10 EStG bei Mitunternehmenschaften, EStB 2003, 274; SIEBRASSE/WEBER, Alte Bese kehren doch gut: § 6b EStG im Zeitablauf, StB 2004, 287.

157

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 10

Abs. 10 ist durch das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) grundlegend geändert worden. Zum einen ist der Gesetzgeber mit der Aufhebung des Abs. 10 idF des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) zusammen mit der Streichung von „eines Betriebs

des Steuerpflichtigen“ in Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 zur gesellschaftlicherbezogenen Sichtweise zurückgekehrt (s. Anm. 25). Zum anderen wird durch Abs. 10 Personenunternehmen die steuerneutrale Übertragung aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. ermöglicht, nachdem die Veräußerung von KapGes.Anteilen bereits bis zum VZ 1998 allgemein begünstigt war (s. Anm. 3 „StEntG 1999/2000/2002“). Damit wird für Personenunternehmen ein Steuerausgleich für die umfassende StFreiheit geschaffen, die KapGes. nach § 8b Abs. 2 KStG genießen. Ziel des neuen Abs. 10 ist es, die für Investitionen zur Verfügung stehende Liquidität von Personenunternehmen weiter zu verbessern (BTDruks. 14/6882, 33).

Abs. 10 gilt für Veräußerungen, die nach dem 31.12.2001 vorgenommen worden sind (§ 52 Abs. 18a Satz 1).

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 10

1. Gewinnübertragung bei Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Satz 1)

a) Der begünstigte Steuerpflichtige

158

Der Begünstigungstatbestand des Satzes 1 ist enger als der von Abs. 1, der über die Verweisung des § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch auf Körperschaften iSv. § 1 Abs. 1 KStG anwendbar ist.

Steuerpflichtige iSv. Satz 1 sind nur (unbeschränkt oder beschränkt stpfl.) natürliche Personen. Stpfl., die Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen sind, werden von der Begünstigung ausgenommen. Ausgeschlossen sind ferner nach Abs. 10 Satz 10 Gesamthandsvermögen von PersGes. oder Gemeinschaften, soweit an diesen KapGes. beteiligt sind (s. Anm. 168). Wegen der StBefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG bedarf es der Rücklagenbildung für die Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen nicht. Diese StBefreiung war ja der Grund für die Schaffung des Abs. 10 (s. BTDruks. 14/6882, 33; zustimmend STRAHL, FR 2001, 1154).

b) Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

159

Der Veräußerungsbegriff des Satzes 1 ist mit dem in Abs. 1 verwendeten Begriff identisch, allerdings ist der Kreis der begünstigten WG weiter eingeschränkt.

Veräußerung ist die entgeltliche Übertragung der von der Vorschrift erfassten WG auf einen anderen Rechtsträger (s. näher Anm. 30).

Anteile an Kapitalgesellschaften: Der Begriff Anteile an KapGes. ist mit dem in § 17 Abs. 1 Satz 3 verwendeten Begriff identisch (BFH v. 28.1.1976 – IV R 209/74, BStBl. II 1976, 288; auch KORN/STRAHL, Stbg. 2002, 300). Danach sind Anteile an einer KapGes. Aktien, Anteile an einer GmbH, Genusscheine oder ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen. Ähnliche Beteiligungen sind insbes. Anteile an einer Vorgesellschaft und an ausländ. Recht unterliegenden Gesellschaften, soweit diese im „Typenvergleich“ deutschen KapGes. entsprechen. Nicht erfasst vom Begriff „ähnliche Beteiligungen“ werden festverzinsliche Wertpapiere, Anteile an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungs- und Pensionsfondsvereinen auf Gegenseitigkeit, Stiftungen und sonstigen juristischen Personen des Privatrechts sowie sonstige typische oder atypische Beteiligungen (s. SIEBRASSE/WEBER, StB 2004, 287; s. auch § 17 Rn. 145 ff.).

Begünstigt ist die Veräußerung von Anteilen sowohl an inländ. als auch an ausländ. KapGes., weil Abs. 10 lediglich von KapGes. spricht (glA KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 36).

Gewinn aus Veräußerung ist entsprechend dem des Abs. 1 „bei der Veräußerung entstandenen Gewinns“ zu verstehen. Gewinn ist nach Satz 4 iVm. Abs. 2 Satz 1 der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt, mit dem die Anteile im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen gewesen wären (s. Anm. 82).

160 c) Rechtsfolgen des Abs. 10 Satz 1: Gewinnübertragung bis 500 000 €

Bei Vorliegen der Voraussetzungen gewährt Satz 1 das Wahlrecht, die Veräußerungsgewinne bis zu einem Betrag von 500 000 € ganz oder teilweise auf begünstigte Reinvestitionsgüter zu übertragen.

Gewinnübertragung auf begünstigte Reinvestitionsgüter: Der Stpfl. kann den Gewinn auf die AK von Anteilen an KapGes., auf die AHK von abnutzbaren beweglichen WG oder auf die AHK von Gebäuden übertragen. Eine Übertragung auf Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden mit dazugehörigem Grund und Boden sowie auf Binnenschiffe ist anders als in Abs. 1 nicht zulässig. Auch immaterielle WG sind nicht begünstigt (BFH v. 22.5.1978 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634). Nicht begünstigt sind schließlich Erweiterungen, Ausbauten und Umbauten von Gebäuden iSv. Abs. 1 Satz 3, weil Satz 4 keine Verweisung auf Abs. 1 enthält.

Höhe der übertragbaren Gewinne: Die Veräußerungsgewinne sind nur bis zu einem Betrag von 500 000 € übertragbar. Damit ist erstmals eine betragsmäßig absolute Grenze in § 6b eingefügt worden, ohne dass gesetzlich geregelt ist, ob diese Grenze je Veräußerungsvorgang oder je Wj. anzuwenden ist. Aufgrund der Bezugnahme auf das Wj. der Veräußerung ist davon auszugehen, dass es sich um einen Jahreshöchstbetrag handelt, so dass Gewinne aus (verschiedenen) Anteilsveräußerungen im Jahr begünstigt sind, bis dieser Höchstbetrag erreicht wird (glA STRAHL, KÖSDI 2002, 13145). Der Jahreshöchstbetrag lebt in jedem Wj. erneut auf (HARTMANN/MEYER, Inf. 2002, 141). Würde diese Grenze demgegenüber als Vorgangshöchstbetrag verstanden, so könnte sie durch die Aufspaltung eines Gesamtvorgangs in Einzelvorgänge umgangen werden.

Aus dem Wortlaut des Satzes 1 ergibt sich nicht eindeutig, ob es sich bei den übertragbaren Gewinnen aus Beteiligungsverkäufen um solche vor oder nach Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens (ab 2009: Teileinkünfteverfahren) handelt. Die Höchstbetragsregelung ist nach der inneren Systematik von Abs. 10 so zu verstehen, dass Gewinne bis zur Höhe von 500 000 € aus Beteiligungsveräußerungen vor Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens übertragbar sind, so dass stpfl. Einkünfte von höchstens 250 000 € im Wj. durch Reinvestition oder Rücklagenbildung neutralisiert werden können (glA STRAHL, KÖSDI 2002, 13145; aA LINKLÄTERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 20). Gewinn und Höchstbetrag sind ohne USt. zu rechnen (SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 110).

Übertragung auf Anschaffungs- und Herstellungskosten: Von den AHK der Reinvestitionsgüter kann ein Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns abgezogen werden. Nach dem Wortlaut von Abs. 10 Satz 2 idF des UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) war ein Abzug von den HK nicht möglich (kritisch hierzu KANZLER, FR 2002, 117). Durch das 5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I

2002, 714) wurde eine Übertragung auf die HK in Satz 1 wie auch in Satz 2 ermöglicht.

► *Bemessung der Anschaffungs- und Herstellungskosten:* Anschaffen ist der Erwerb eines bestehenden WG von einem Dritten (s. § 6 Anm. 273). Zum Begriff der AK s. § 6 Anm. 281. Herstellen bedeutet das Schaffen eines noch nicht vorhandenen WG (s. § 6 Anm. 275 ff.). Zum Begriff der HK s. § 6 Anm. 459.

► *Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten:* Nachträgliche AHK sind wie bei Abs. 1 nur soweit begünstigt, als sie im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des WG anfallen (s. Anm. 58).

► *Höchstbetragsregelung bei Personengesellschaften:* Bei der Veräußerung von Gesamtvermögen von PersGes. ist wegen der gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise die Höchstbetragsregelung je Gesellschafter anzuwenden (s. R 6b.2 Abs. 12 EStR 2005; OFD Frankfurt v. 1.9.2003, StEK EStG § 6b Nr. 76 = DB 2003, 2446; ebenso HARTMANN/MEYER, Inf. 2002, 141).

► *Überschießende Gewinnanteile:* Soweit die Veräußerungsgewinne die absolute Grenze des § 6b übersteigen, greifen die allgemeinen Besteuerungsfolgen ein, dh. es erfolgt insoweit eine Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren (ab 2009: Teileinkünfteverfahren).

► *Abweichendes Wirtschaftsjahr:* Bei abweichendem Wj. sind Gewinn und Höchstbetrag gem. § 4a dem jeweiligen VZ zuzuordnen (hierzu H 6b. 2 EStH 2005).

Frist zur Gewinnübertragung: Die Gewinnübertragung muss innerhalb bestimmter Reinvestitionsfristen erfolgen.

► *Gewinnübertragung auf Anteile an Kapitalgesellschaften oder bewegliche Wirtschaftsgüter:* Bei der Übertragung auf Anteile an KapGes. und abnutzbare bewegliche WG muss die Reinvestition innerhalb der folgenden zwei Wj. erfolgen. Die Rücklage kann bis zum Ablauf des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wj. beibehalten werden.

► *Gewinnübertragung auf Gebäude:* Bei der Übertragung auf Gebäude muss die Reinvestition innerhalb der folgenden vier Wj. erfolgen. Eine Rücklage kann daher bis zum Ablauf des vierten auf ihre Bildung folgenden Wj. beibehalten werden.

► *Rumpfwirtschaftsjahr:* Das Abstellen auf die Wj. bewirkt, dass die Bildung von RumpfWj. die Reinvestitionsfrist verkürzt (FG Bremen v. 30.6.1994, EFG 1995, 471, rkr.; s. auch § 4a Anm. 50).

► *Fristberechnung:* s. Anm. 97.

2. Gewinnübertragung auf Gebäude und bewegliche Wirtschaftsgüter (Satz 2)

161

Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Gebäude oder abnutzbare bewegliche WG übertragen, kann ein Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen und nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b iVm. § 3c Abs. 2 stbefreiten Betrag von den AHK für Gebäude oder abnutzbare bewegliche WG abgezogen werden. Folglich ist nur der nach dem Halbeinkünfteverfahren (ab 2009: Teileinkünfteverfahren) stpfl. verbleibende Teil des Veräußerungsgewinns auf die AHK übertragbar.

Demgegenüber erfolgt bei einer Rücklagenbildung gem. Satz 5 die Übertragung in voller Höhe. Dies ist folgerichtig, da bei einer späteren Rücklagenauflösung das Halbeinkünfteverfahren (ab 2009: Teileinkünfteverfahren) greift, während bei der späteren Aufdeckung der stillen Reserven, insbes. im Rahmen einer Ver-

äußerung dieser Reinvestitionsgüter, der volle Gewinn steuerwirksam erfasst wird.

Nach der Höchstbetragsregelung können daher von den AHK begünstigter Gebäude oder abnutzbarer beweglicher WG im Wj. maximal 250 000 € abgezogen werden (s. STRAHL, KÖSDI 2002, 13145; aA LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 20).

162 3. Gewinnübertragung auf Anteile an Kapitalgesellschaften (Satz 3)

Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Anteile an KapGes. übertragen, mindern sich die AK der Anteile an KapGes. in Höhe des Veräußerungsgewinns einschließlich des nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b iVm. § 3c Abs. 2 stbefreiten Betrags.

Folglich kann ein Betrag bis zur Höhe des gesamten bei der Veräußerung entstandenen Gewinns übertragen werden, dh. einschließlich des nach dem Halbeinkünfteverfahren (ab 2009: Teileinkünfteverfahren) stfrei bleibenden Betrags. Dies ist sachgerecht, da bei der späteren Aufdeckung der stillen Reserven im Rahmen einer Veräußerung dieser Reinvestitionsgüter wiederum das Halbeinkünfteverfahren greift. Denn wenn nicht der gesamte Veräußerungsgewinn übertragen werden würde, würden sich die AK der neu angeschafften Anteile an KapGes. lediglich um den stpfl. Veräußerungsgewinn mindern. Dies hätte zur Folge, dass die AK entsprechend höher und der später endgültig zu versteuernde Veräußerungsgewinn entsprechend niedriger wäre, so dass es zu einer doppelten Inanspruchnahme des Halbeinkünfteverfahrens käme.

Demnach können aufgrund der Höchstbetragsregelung von den AK von Anteilen an KapGes. im Wj. maximal 500 000 € abgezogen werden (dh. Abzug von 250 000 € stpfl. und 250 000 € stfreiem Veräußerungsgewinn; s. STRAHL, KÖSDI 2002, 13145).

163 4. Verweis auf vorangehende Absätze (Satz 4)

Satz 4 verweist auf vorangehende Absätze. Hieraus ergeben sich weitere Anforderungen für den Begünstigungstatbestand des Satzes 1.

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5: Der Stpfl. muss seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln (Satz 4 iVm. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1). Für Stpfl., die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 oder nach Durchschnittssätzen gem. § 13a ermitteln, gilt § 6b über die Verweisung des § 6c Abs. 1 Satz 1 (BMF v. 14.10.2002, StEK EStG § 6b Nr. 73).

Sechsjährige Zugehörigkeit der veräußerten Anteile zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte: Die veräußerten Anteile müssen im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte gehört haben (Satz 4 iVm. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2; kritisch hierzu FÖRSTER, DSrR 2001, 1913; STRAHL, KÖSDI 2002, 13145). Da § 6b eine personenbezogene Begünstigung ist (s. Anm. 24), müssen die Anteile zum BV gerade des veräußernden Stpfl. gehört haben (s. Anm. 122). Bei Mitunternehmenschaften ist die Vorbesitzregelung gesellschaftlicherbezogen zu verstehen, so dass die Sechsjahresfrist in der Person des einzelnen Mitunternehmers erfüllt sein muss und für jeden Mitunternehmer getrennt zu beurteilen ist (s. Anm. 122). Zum Begriff der inländ. Betriebsstätte s. Anm. 120.

Zur Zugehörigkeit zum Anlagevermögen s. Anm. 118. Eigene Anteile einer KapGes. gehören regelmäßig zum Unlaufvermögen der KapGes. (s. OFD Frankfurt v. 27.3.1995, StEK EStG § 6b Nr. 62 = FR 1995, 484).

Zur Berechnung der Sechsjahresfrist s. Anm. 133. Auch im Anwendungsbereich von Abs. 10 ist die Anrechnung von Besitzzeiten möglich.

Zugehörigkeit der Reinvestitionsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte: Die Reinvestitionsgüter müssen zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte gehören (Satz 4 iVm. Absatz 4 Satz 1 Nr. 3; s. hierzu Anm. 136). Ist dies der Fall, sind auch bewegliche WG, die im Ausland verwendet werden, oder im Ausland belegene Gebäude begünstigte Reinvestitionsgüter (s. Anm. 121). Etwas anderes gilt nur, wenn Deutschland auf Grund eines DBA das Besteuerungsrecht verwehrt ist (s. Anm. 136).

Nachvollziehbarkeit in der Buchführung: Die Übertragung der stillen Reserven bzw. die Bildung und Auflösung der Rücklage müssen in der Buchführung verfolgt werden können (Satz 4 iVm. Abs. 4 Satz 1 Nr. 5; s. Anm. 140).

Einschränkungen bei land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Betrieben: Bei WG, die zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören oder der selbständigen Arbeit dienen, ist die Übertragung der stillen Reserven ausgeschlossen, wenn der Gewinn bei der Veräußerung von WG eines Gewerbebetriebs entstanden ist (Satz 4 iVm. Abs. 4 Satz 2; näher s. Anm. 142).

Anschaffung oder Herstellung des Reinvestitionsguts im Wirtschaftsjahr vor der Veräußerung ebenfalls begünstigt: In Satz 4 wird schließlich eine sinngemäße Anwendung des Abs. 5 angeordnet, wonach eine Gewinnübertragung auch bei vorgezogener Anschaffung oder Herstellung des Reinvestitionsguts möglich ist. Die Verweisung auf Abs. 5 steht in einem gewissen Widerspruch zu Satz 1, der lediglich eine Übertragung auf „die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren angeschafften Anteile an Kapitalgesellschaften oder angeschafften oder hergestellten ... Wirtschaftsgüter“ ermöglicht. Aus Satz 1 ist aber nicht zu folgern, dass vorgezogene Reinvestitionen nicht begünstigt sind (so aber R 6b.2 Abs. 13 EStR 2005; auch RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634; STRAHL, KÖSDI 2002, 13145). Denn zum einen verzichtet der Wortlaut der Sätze 1–3 seit der Neufassung durch das 5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714) auf das Merkmal „neu“, wodurch klargestellt wird, dass auch solche WG begünstigt sind, die im Vorjahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt wurden (glA KORN/STRAHL, Stbg. 2002, 300). Zum anderen ist nach dem Sinn und Zweck des Abs. 10 davon auszugehen, dass die Verweisung auf Abs. 5 stärker beachtet wird als die Formulierung in Satz 1 (glA KANZLER FR 2002, 117).

5. Rücklagenbildung (Satz 5)

Satz 5 gewährt ein Wahlrecht zur Bildung einer Rücklage für die Fälle, in denen ein Abzug nach den Sätzen 1–4 nicht bzw. nicht vollständig vorgenommen wurde. Die Buchungstechnik entspricht der des Abs. 3.

Höhe der Rücklage: Die Rücklage kann in Höhe des gesamten Veräußerungsgewinns, dh einschließlich des nach § 3 Nr. 40 iVm. § 3c Abs. 2 stbefreiten Betrags, gebildet werden. Handelt es sich um Anteile an KapGes. so ist der volle Betrag übertragbar.

Teilweise Rücklagenbildung bei Gewinnübertragung auf Gebäude oder bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter: Überträgt der Stpfl. nur den stpfl. Anteil des Veräußerungsgewinns auf Gebäude oder bewegliche abnutzbare WG, so kann er nach dem Wortlaut von Satz 5 in Höhe des streifen Gewinnanteils eine Rücklage bilden. Allerdings muss Satz 5 nach seinem Sinn und Zweck so verstanden werden, dass die Übertragung stfreier Gewinnanteile auf bewegliche

164

WG sowie Gebäude proportional auch den stfreien Gewinnanteil von der Rücklagenbildung ausschließt. Ansonsten könnte eine Rücklage in Höhe des stfrei bleibenden Anteils gebildet werden, was ohne Sinn wäre (s. HARTMANN/MEYER, Inf. 2002, 141; KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 36).

Rücklagenbildung im Folgejahr: Im Unterschied zu Abs. 3 stellt Satz 5 nicht auf die Rücklagenbildung „im Wirtschaftsjahr der Veräußerung“ ab, so dass bei einer strengen Orientierung am Wortlaut des Satzes 5 auch eine Rücklagebildung noch im Wj. nach der Veräußerung in Betracht kommen könnte. Eine solche verschobene Rücklagenbildung ist allerdings nicht mit Sinn und Zweck der Norm vereinbar; die unterlassene Rücklagebildung im Veräußerungsjahr ist daher im Folgejahr nicht nachholbar (s. HARTMANN/MEYER, Inf. 2002, 141; SIEBRASSE/WEBER, StB 2004, 287).

165 6. Übertragung und Auflösung der Rücklage (Sätze 6 und 7)

Sinngemäße Geltung der Sätze 2 und 3 (Satz 6): Satz 6 ordnet die sinngemäße Geltung der Sätze 2 und 3 bei „Auflösung der Rücklage“ an. Der Sinn dieser Verweisung ist nur schwer zu verstehen, da bei der Übertragung des Gewinns nach Satz 2 das Halbeinkünfteverfahren (ab 2009: Teileinkünfteverfahren) bereits zu berücksichtigen ist, die Rücklage in voller Höhe gebildet werden kann, so dass bei der Auflösung wieder das Halbeinkünfteverfahren zu berücksichtigen wäre. Daher ist Satz 6 so zu verstehen, dass anstelle von „Auflösung“ „Übertragung“ zu lesen ist (s. KANZLER, FR 2002, 117 [124]). Die Rücklage ist demnach innerhalb von zwei Wj. auf die AK von Anteilen an KapGes. bzw. die AHK von abnutzbaren beweglichen WG sowie innerhalb von vier Wj. auf die AHK von Gebäuden zu übertragen.

Rücklagenauflösung bei Übertragung auf Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter (Satz 7): Nach Satz 7 ist im Fall des Satzes 2 die Rücklage bei der Gewinnübertragung auf Gebäude oder abnutzbare bewegliche WG in gleicher Höhe um den nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b iVm. § 3c Abs. 2 stfreien Betrag aufzulösen. Die Rücklage ist deshalb auch hinsichtlich des stfreien Betrags aufzulösen, weil der Stpfl. nicht in Anteile an KapGes. reinvestiert hat. Allerdings bleibt dieser Teilbetrag weiterhin stfrei, er kann nicht zu einer stpfl. Gewinnerhöhung führen. Die Zwangsauflösung führt auch nicht zu einem Gewinnzuschlag nach Satz 9 (s. KANZLER, FR 2002, 117).

166 7. Zwangsauflösung der Rücklage (Satz 8)

Satz 8 ordnet an, dass eine Rücklage, die am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wj. noch vorhanden ist, in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen ist.

Einheitliche Zwangsauflösung: Die Auflösung der Rücklage erfolgt einheitlich. Auch wenn nach Satz 1 eine Gewinnübertragung auf Anteile an KapGes. und abnutzbare bewegliche WG im Wj. der Veräußerung oder innerhalb der folgenden zwei Wj. erfolgen muss, kann die gebildete Rücklage bis zum Ablauf des auf die Veräußerung folgenden vierten Wj. beibehalten werden.

Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens: Der Teilbetrag, der ursprünglich bei unmittelbarer Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens (ab 2009: Teileinkünfteverfahren) stfrei gewesen wäre, ist im Rahmen der Zwangsauflösung weiterhin stfrei, dh. dass auf diese Gewinnerhöhung das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden ist. Zwar sieht Satz 8 nicht ausdrücklich eine Anwendung der § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b iVm. § 3c Abs. 2 vor, allerdings kann die Ver-

steuerung des Rücklagenbetrags nicht anders erfolgen als die Versteuerung des Veräußerungsgewinns (SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 125).

Keine vorherige Auflösung der Rücklage: Eine vorherige Rücklagenauflösung ist auch bei fehlender Reinvestitionsabsicht nicht notwendig (s. Anm. 36).

Rücklagenauflösung bei Betriebsaufgabe/Betriebsveräußerung: Erfolgt die Auflösung der Rücklage im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung, ist der ermäßigte Steuersatz nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 wegen der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens (ab 2009: Teileinkünfteverfahren) nicht anwendbar (R 6b.2 Abs. 10 Satz 6 EStR 2005).

8. Gewinnzuschlag (Satz 9)

167

Nach Satz 9 ist der Gewinn des Wj. der Rücklagenauflösung für jedes volle der vier Wj., in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b iVm. § 3c Abs. 2 stfreien aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.

Bemessungsgrundlage des Gewinnzuschlags: Zuschlagspflichtig ist nur der nach dem Halbeinkünfteverfahren (ab 2009: Teileinkünfteverfahren) stpfl. Teil und nicht der Rücklagebetrag insgesamt (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 126). Im Übrigen entspricht Satz 9 dem Regelungsgehalt des Abs. 7 (hierzu Anm. 149–151).

Zuschlag nur bei Rücklagenauflösung ohne Reinvestition: Nach dem Wortlaut des Satzes 9 idF des UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) war der Gewinnzuschlag nach Satz 9 bei Auflösung der Rücklage zu berechnen, während der Wortlaut des Abs. 7 darauf abstellt, dass die Rücklage ohne Reinvestition aufgelöst wird. Daraus wurde gefolgert, dass auch für den reinvestierten Rücklagenteil eine Verzinsung vorgesehen sei (s. LINKLATTERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 21). Durch die Ergänzung „soweit der Abzug nach Satz 6 nicht vorgenommen wurde“ durch das 5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714) ist klargestellt, dass eine Verzinsung der Rücklage nur erfolgt, soweit die Rücklage nicht auf Anteile an KapGes., Gebäude oder abnutzbare bewegliche WG übertragen wurde. Diese Klarstellung ist sachgerecht, da auch bei Rücklagenbildung mit anschließender Reinvestition ein Zinszuschlag nicht mit dem Regelungszweck „Verbesserung der Liquidität bei Personenunternehmen“ zu vereinbaren wäre (hierzu der Bericht des FinAussch., BTDrucks. 14/7344, 7). Kritisch ist anzumerken, dass mit der Ergänzung in Satz 9 auf Satz 6 verwiesen wird, der seinerseits auf die Sätze 2 und 3 verweist, wobei sich der Sinn der letztgenannten Verweisung kaum erschließt (s. Anm. 165).

9. Beschränkung der Gewinnübertragung auf Personenunternehmen (Satz 10)

168

Satz 10 schränkt die Begünstigung des Abs. 10 für die zum Gesamthandsvermögen von PersGes. oder Gemeinschaften gehörenden Anteile an KapGes. dahingehend ein, dass die Begünstigung nur gewährt wird, soweit an den PersGes. oder Gemeinschaften keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind.

Begriff der Personengesellschaft und Gemeinschaft: Unter PersGes. und Gemeinschaften sind grundsätzlich die Gesamthandsgemeinschaften zu verstehen, nämlich oHG, KG, GbR und Partnerschaftsgesellschaft. Gesellschaften ohne Gesamthandsvermögen (Innengesellschaften) fallen nicht unter Satz 10.

Denn aus Satz 10 ergibt sich, dass nur solche WG begünstigt sind, die zum Gesamthandsvermögen einer PersGes. gehören. Für WG, die zum SonderBV eines Gesellschafters gehören, gelten die Regelungen für den Stpfl. (BTDrucks. 14/443, 55); s auch Anm. 170 „Zebragesellschaft“.

Beteiligung von Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen: Die Begriffe Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind wie in Satz 1 zu verstehen. Von der Ausnahmeregelung des Satzes 10 sind PersGes. wie die GmbH & Co. KG, Stiftung & Co. und andere Gesellschaftsformen erfasst. Bei diesen Gesellschaften ist je nach Gesellschafter zu differenzieren, weil der Gesetzeswortlaut „soweit“ und nicht „wenn“ lautet (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 128).

Streitig ist die Einordnung der GmbH & atypisch Still. Die Anwendung von Satz 10 hängt davon ab, ob man das Vermögen der atypisch still beteiligten natürlichen Person als zum Gesamthandsvermögen zugehörig ansieht. Zum Teil wird dies bejaht (so PYSZKA, DStR 2003, 857). Richtigerweise ist jedoch davon auszugehen, dass der atypisch Stille als natürliche Person nicht durch Satz 10 eingeschränkt wird (s. SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 127).

169 10. Sonderregelung für einbringungsgeborene Anteile (Satz 11)

Satz 11 ist im Zuge der Neuregelung des UmwStG durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) gestrichen worden (zu den gesetzgeberischen Motiven BTDrucks. 16/2710, 27). Nach Satz 11 waren Abs. 10 Sätze 1–10 bei der Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen iSv. § 21 UmwStG nur anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des § 3 Nr. 40 Satz 4 erfüllt waren. Satz 11 ist in der am 12.12.2006 geltenden Fassung nach § 52 Abs. 18b Satz 3 für Anteile, die einbringungsgeboren iSd. § 21 UmwStG in der am 12.12.2006 geltenden Fassung sind, weiter anzuwenden.

ABC zu § 6b

Abwrackprämie, die einem Schiffseigner dafür gezahlt wird, dass er sein Binnenschiff zum Abwracken veräußert, bildet einen Teil des Veräußerungspreises iSd. Abs. 2. Nimmt der Binnenschiffer das Abwracken des Schiffs selbst vor oder lässt er das Schiff durch einen Dritten abwracken und veräußert er dann die verwertbaren Teile selbst, so findet § 6b weder auf den Gewinn aus den veräußerten Teilen noch auf den Gewinn aus der empfangenen Abwrackprämie Anwendung, weil die einzelnen WG nicht unter § 6b fallen (s. Anm. 40). **Anlaufender Betrieb:** Auch bei ihm gilt § 6b, da die dem Betrieb gewidmeten WG bereits BV, nicht mehr PV bilden; s. auch § 15 Anm. 190.

Anschaffungskosten: s. Anm. 58, 59.

Anteile an Kapitalgesellschaften als begünstigte WG: s. Anm. 159.

Anzahlungen sind nicht begünstigt, s. Anm. 55.

Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs: Die Überführung von WG ins PV anlässlich einer Betriebsaufgabe stellt keine Veräußerung dar (s. Anm. 30). Soweit im Rahmen der Betriebsaufgabe einzelne begünstigte WG veräußert werden, kann § 6b in Anspruch genommen werden. Da in diesem Fall die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1 nach dessen Satz 4 entfällt, dürfte dies meist unvorteilhaft sein (glA KSM/HEGER, § 6b Rn. B 172). Auch wenn die Bildung

der Rücklage und die Betriebsaufgabe zeitlich zusammenfallen, kann § 6b in Anspruch genommen werden (Nds. FG v. 24.11.2004, EFG 2005, 593, rkr.).

Wird im Rahmen der Betriebsaufgabe eine bestehende Rücklage nach § 6b aufgelöst, so gehört der entstehende Gewinn zum tarifbegünstigten Betriebsaufgabegewinn (BFH v. 25.6.1975 – I R 201/73, BStBl. II 1975, 848). Dagegen sind Gewinne aus der Auflösung der Rücklage, die nicht im Rahmen eines Gewinns aus einer Betriebsaufgabe anfallen, nicht tarifbegünstigt (BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348).

Auflösung einer Kapitalgesellschaft (Liquidation) führt bei der Gesellschaft gem. § 11 KStG zur Aufdeckung der stillen Reserven. Diese Gewinnverwirklichung kann nicht durch § 6b neutralisiert werden, da Reinvestitionen bei der KapGes. grundsätzlich nicht mehr vorgenommen werden können und eine ausnahmsweise gebildete § 6b-Rücklage im Zuge der Liquidation nicht auf Gesellschafter übertragen werden könnte, sondern aufgelöst werden müsste. Die Gesellschafter, bei denen die Anteile in einem BV liegen, können für den Gewinn, der bei ihnen infolge der Ersetzung der Anteile durch ausgekehrtes Vermögen entsteht, nicht § 6b in Anspruch nehmen, da die Anteile nicht an Dritte veräußert werden, sondern untergehen (BFH v. 6.12.1972 – I R 182/70, BStBl. II 1973, 291; KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 8). Die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird durch die Auflösung der KapGes. bei WG, die auf die Gesellschafter in Anrechnung auf ihre Liquidationsforderungen übertragen werden, unterbrochen.

Auflösung einer Mitunternehmerschaft: s. Anm. 34.

Auflösung der Rücklage gem. § 6b: s. Anm. 105–108.

Aufwuchs auf land- oder forstwirtschaftlichem Boden: Veräußerung s. Anm. 38, Anschaffung oder Herstellung s. Anm. 69.

Ausbau von Gebäuden: s. Anm. 76.

Ausscheiden eines Mitunternehmers: s. Anm. 33.

Ausscheiden eines Wirtschaftsguts infolge höherer Gewalt: Geht das WG unter oder verloren, so können der Vorgang nicht wie eine Veräußerung und eine Ersatzleistung nicht wie ein Veräußerungsentgelt behandelt werden, da eine Veräußerung iSd. § 6b einen entgeltlichen Übergang des WG auf einen Dritten voraussetzt (s. Anm. 30). Bei zwangsweiser Übertragung des WG auf einen Dritten (oder freiwilliger Übertragung zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs) ist § 6b dagegen anwendbar, s. Anm. 30. Über die Möglichkeit, die aufgedeckten stillen Reserven statt gem. § 6b auf ein Reinvestitionsgut nach R 6.6 EStR 2005 auf ein ErsatzWG zu übertragen, s. Anm. 15.

Betriebsaufspaltung: Begriff s. § 15 Anm. 794. Nach der Teilung eines Personenunternehmens in ein Besitz-Personenunternehmen und eine BetriebsKapGes. bestehen zwei selbständige Stpfl., die nur getrennt von § 6b Gebrauch machen können (glA EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 170). Bei dem neu entstandenen Unternehmen beginnt eine neue Sechsjahresfrist. Wird also ein WG vom einen auf das andere Unternehmen übertragen und vom letzteren veräußert, so ist die Besitzzeit des ersten Unternehmens dem zweiten nicht zuzurechnen, denn eine Übertragung einzelner WG zum Buchwert ist grundsätzlich nicht mehr möglich, weil für die unentgeltliche Übertragung von WG auf die BetriebsKapGes. § 6 Abs. 6 Satz 2 eingreift (s. § 6 Anm. 1488c und § 15 Anm. 785). Eine Ausnahme ist die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, bei der einzelne WG zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 übertragen werden können (s. § 15 Anm. 785). Er-

folgt eine Betriebsaufspaltung erst nach Bildung der Rücklage, wird die Rücklage bei dem Besitzunternehmen fortgeführt.

Betriebsveräußerung: Über Anwendung des § 6b auf den Veräußerungsgewinn s. Anm. 11, 30, 142. Über Bedeutung der Betriebsveräußerung für eine § 6b-Rücklage s. Anm. 11, 90, 108, 140.

Betriebsverpachtung: Über Zugehörigkeit der WG zu einer inländ. Betriebsstätte s. Anm. 121. Über Erwerb eines verpachteten Betriebs s. Anm. 46. Zur Anwendung von Abs. 4 Satz 2 s. Anm. 142.

Der Verpächter kann § 6b in Anspruch nehmen (s. Anm. 121). Das gilt auch, wenn der Verpächter dabei GewSt. auf den Gewinn aus der Veräußerung des betreffenden WG spart, weil er vor der Verpachtung den Gewinn in eine Rücklage stellt und die Rücklage nach erfolgter Verpachtung und damit nach Ende der GewStPflicht auflöst oder auf ein anderes WG überträgt, was durch Kürzung von AfA oder Aufdeckung der stillen Reserven ebenfalls zu einer Erhöhung des Gewinns während der Pachtzeit führt (s. auch Anm. 46).

Bilanzänderung: s. Anm. 21.

Bilanzberichtigung: s. Anm. 20.

Bodenschätze: s. Anm. 37.

Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft: Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt eine nach § 6b begünstigte Veräußerung dar, wenn das eingebrachte BV nach § 20 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG mit dem gemeinen Wert oder einem Zwischenwert angesetzt wird und der dabei entstehende Gewinn auf begünstigte WG entfällt (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 20.38; PATT in DÖTSCH/PATT/PUNG/MÖHLENBROCK, Umwandlungssteuerrecht, § 20 Rn. 261). Eine begünstigte Veräußerung ist nicht gegeben, wenn nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG Buchwerte fortgeführt werden, weil es an einer Gewinnrealisierung fehlt. Setzt die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte BV mit dem gemeinen Wert an, so gelten die eingebrachten WG als im Zeitpunkt der Einbringung angeschafft (§ 23 Abs. 4 UmwStG); die Anschaffung kann daher als Reinvestition iSd. § 6b behandelt werden (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 69).

Die Frist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird bei der Einbringung zu Buchwerten oder zu Zwischenwerten nicht unterbrochen, weil nach § 4 Abs. 2 Satz 3 iVm. § 23 Abs. 1 UmwStG die Vorbesitzzeit angerechnet wird (anders bei Einbringung zum Zwischenwert nach § 20 Abs. 1 UmwStG aF; s. BFH v. 26.2.1992 – I R 7/91, BStBl. II 1992, 988). Bei Einbringung zum gemeinen Wert wird die Frist dagegen unterbrochen, weil die Verweisung des § 23 Abs. 1 UmwStG auf § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG nicht eingreift.

Eine vorhandene Rücklage nach § 6b kann fortgeführt werden, weil die übernehmende KapGes. nach §§ 23 Abs. 1, 12 Abs. 3 UmwStG in die Rechtsstellung des Einbringenden eintritt (glA PATT in DÖTSCH/PATT/PUNG/MÖHLENBROCK, Umwandlungssteuerrecht, § 23 Rn. 41).

Kapitalanteile, die durch die Einbringung erworben worden sind, können nicht iSd. Sechsjahresfrist als mit den eingebrachten WG identisch angesehen werden.

Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft: Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt eine nach § 6b begünstigte Veräußerung dar, wenn das eingebrachte BV nach § 24 Abs. 2 Sätzen 1 und 2 UmwStG

mit dem gemeinen Wert oder einem Zwischenwert angesetzt wird und der dabei entstehende Gewinn auf begünstigte WG entfällt (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 20.38 iVm. Tz. 24.04; PATT in DÖTSCH/PATT/PUNG/MÖHLENBROCK, Umwandlungssteuerrecht, § 24 Rn. 135). Eine nach § 6b begünstigte Veräußerung ist nicht gegeben, wenn nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG Buchwerte fortgeführt werden, weil es an einer Gewinnrealisierung fehlt.

Die Frist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird bei der Einbringung zu Buchwerten oder zu Zwischenwerten nicht unterbrochen, weil nach § 4 Abs. 2 Satz 3 iVm. §§ 23 Abs. 1, 24 Abs. 4 UmwStG die Vorbesitzzeit angerechnet wird. Hingegen wird die die Frist bei Einbringung zum gemeinen Wert unterbrochen.

Der Einbringende verliert nach § 34 Abs. 1 Satz 4 die Tarifbegünstigung, wenn er von der Begünstigung des § 6b Gebrauch macht (PATT in DÖTSCH/PATT/PUNG/MÖHLENBROCK, Umwandlungssteuerrecht, § 24 Rn. 137).

Der Einbringende kann eine vorhandene Rücklage in einer Ergänzungsbilanz fortführen (R 6b.2 Abs. 9 Satz 1 EStR 2005, s. auch Anm. 91).

Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte: Die Einbringung einzelner WG aus einem BV in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in Form der offenen Sacheinlage führt als tauschähnlicher Vorgang nach § 6 Abs. 6 Satz 1 zur Gewinnrealisierung. Beim Gesellschafter ist eine von § 6b begünstigte Veräußerung gegeben (glA EVERSLOH in B/B in § 6b Rn. 101; BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 49); s. auch „Umwandlung einer KapGes.“ zum Übernahmewinn der Gesellschafter; s. ferner „Verdeckte Einlage“.

Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten aus einem BV führt nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 zwingend zur Fortführung der Buchwerte. Sofern nicht eine Gewinnrealisierung nach § 6 Abs. 5 Sätzen 4ff. erfolgt, ist keine von § 6b begünstigte Veräußerung gegeben (s. Anm. 32). Die Frist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird für den einbringenden Stpfl. nicht unterbrochen und die anderen Gesellschafter können sich die Vorbesitzzeit des Einbringenden anrechnen lassen (s. Anm. 127).

Einlage eines Wirtschaftsguts aus dem PV des Stpfl. stellt keine Anschaffung iSd. § 6b dar; s. Anm. 54. Dies gilt auch bei der Einlage eines WG in eine KapGes. oder eine PersGes.; s. „Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter“.

Enteignung eines WG: s. „Entziehung“.

Entnahme führt zur Aufdeckung der stillen Reserven des entnommenen WG (§ 6 Abs. 1 Nr. 4). Die Entnahme ist mangels Entgeltlichkeit keine Veräußerung. Außerdem stellt die Entnahme einen betriebsfremden Vorgang dar, der nicht von § 6b begünstigt ist (s. Anm. 30; ebenso H 6b.1 „Entnahme“ EStH 2005).

Veräußerung eines WG mit nachfolgender Entnahme des Erlöses darf nicht als Entnahme des WG mit nachfolgender Veräußerung behandelt werden (glA L. SCHMIDT, FR 1981, 594); sonst würde der Besteuerung ein anderer als der tatsächliche Sachverhalt zugrunde gelegt werden.

Besteht die Gegenleistung für die tauschweise Hingabe eines betrieblichen WG in der Erlangung eines WG des notwendigen PV, ist ebenfalls eine Entnahme gegeben (BFH v. 23.6.1981 – VIII R 41/79, BStBl. II 1982, 18; v. 27.2.2006 – IV B 196/04, BFH/NV 2006, 977). Besteht dagegen die Gegenleistung für die tauschweise Hingabe eines betrieblichen WG in dem Anspruch auf Übertragung eines WG, so kann in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven eine Rücklage ge-

bildet werden, auch wenn das eingetauschte WG ins PV übertragen wird (BFH v. 29.6.1995 – VIII R 2/94, BStBl. II 1996, 60).

► *Entnahme durch einen Mitunternehmer*: s. Anm. 31.

Entschädigung für Verlust eines Wirtschaftsguts: s. auch „Ausscheiden eines Wirtschaftsguts“, „Entziehung“.

Eine Entschädigung, die nur anlässlich der Veräußerung eines WG geleistet wird, gehört nicht zum Veräußerungspreis, auch wenn sie für Schäden gezahlt wird, die infolge der Veräußerung eingetreten sind (BFH v. 11.7.1973 – I R 140/71, BStBl. II 1973, 840).

Eine Entschädigung für Feldinventar und stehende Ernte, die der Stpfl. anlässlich der Anschaffung eines landwirtschaftlichen Betriebs, Teilbetriebs oder Betriebsteils gezahlt hat, ist als sofort abziehbare BA zu behandeln (R 14 Abs. 2 Sätze 5 und 6 EStR 2005), also nicht als AK, von denen der Gewinn aus der Veräußerung eines anderen WG abgezogen werden könnte.

Entziehung eines WG durch Hoheitsakt gegen Gewährung einer Entschädigung ist einer Veräußerung nicht gleichzustellen, s. Anm. 30; s. auch „Ausscheiden eines Wirtschaftsguts“.

Erbauseinandersetzung: Werden im Rahmen einer Erbauseinandersetzung Abfindungszahlungen für einzelne WG gezahlt, liegt eine Veräußerung vor. Soweit die Übertragung unentgeltlich erfolgt, ist die Vorbesitzzeit anzurechnen (BMF v. 14.3.2006, DB/Beilage 4/2006 Tz. 21; glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 67). Dagegen wird die Vorbesitzzeit bei entgeltlichem Erwerb unterbrochen (SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 45 und 68).

Erbbaurecht: Die Bestellung eines Erbbaurechts steht nicht der Veräußerung des belasteten Grund und Bodens durch den Besteller gleich (BFH v. 31.1.1964 – VI 252/62 U, BStBl. III 1964, 187). Dagegen stehen die auf Grund eines Erbbaurechts errichteten Gebäude den auf eigenem Boden errichteten Gebäuden gleich. Ein auf Grund eines Erbbaurechts errichtetes Gebäude kann (mit dem Erbbaurecht, dessen wesentlichen Bestandteil es bildet, oder für sich allein hinsichtlich des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude) ohne den zugehörigen Boden veräußert werden; die Veräußerung ist nach § 6b begünstigt.

Die Anschaffung eines Erbbaurechts ist nicht begünstigt, wohl aber die Herstellung eines Gebäudes auf Grund eines Erbbaurechts, die Anschaffung des wirtschaftlichen Eigentums an einem auf Grund eines Erbbaurechts errichteten Gebäude und die Anschaffung eines Gebäudes durch den Erbbauberechtigten, indem ihm an einem bebauten Grundstück ein Erbbaurecht bestellt wird (s. § 12 ErbbauRG).

Ersatzwirtschaftsgut: s. Anm. 15, 65, 136.

Erweiterung, Ausbau und Umbau: s. Anm. 76–79.

Feldinventar und stehende Ernte: s. „Entschädigung“.

Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft ändert nicht die Personengleichheit der Gesellschaft und bedeutet daher keinen Vermögensübergang; eine vorhandene Rücklage wird fortgeführt, die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird nicht unterbrochen.

Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft: Die Umwandlung stellt keine Veräußerung dar, soweit nach § 3 Abs. 2 Satz 1 iVm. § 9 Satz 1 UmwStG Buchwerte fortgeführt werden. Eine vorhandene Rücklage kann fortgeführt werden (§ 4 Abs. 2 Satz 1 iVm. § 9 Satz 1 UmwStG). Die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird nicht unterbrochen (§ 4 Abs. 2

Satz 3 iVm. § 9 Satz 1 UmwStG). Ein Übernahmegewinn entsteht bei der PersGes. nicht, weil sie die übergegangenen WG mit dem in der stl. Schlussbilanz der KapGes. enthaltenen Wert iSv. § 3 UmwStG zu übernehmen hat (§ 4 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 9 Satz 1 UmwStG).

Der Übernahmegewinn der Gesellschafter (Ersetzung des Buchwerts der Kapitalanteile durch die Schlussbilanzwerte der KapGes., § 5 Abs. 1 UmwStG) kann nicht nach § 6b neutralisiert werden. Zwar gelten die übernommenen WG als mit den Schlussbilanzwerten der KapGes. angeschafft (§ 5 Abs. 2 UmwStG), zB für die Bemessung der künftigen AfA. Aus dieser Fiktion von AK für stl. Zwecke wird aber nicht gefolgert, dass die Anteile an der umgewandelten KapGes. als veräußert und die übernommenen WG als iSd. § 6b angeschafft zu beurteilen sind.

Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft: Nach § 25 Satz 1 UmwStG gelten die §§ 20–23 UmwStG entsprechend, die Rechtslage entspricht der Einbringung eines Betriebs in eine KapGes.; s. hierzu oben „Einbringung eines Betriebs in eine KapGes.“.

Frist für die Übertragung der Rücklage s. Anm. 96–103. Sechsjährige Zugehörigkeit der veräußerten WG zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte s. Anm. 117–134.

Gebäude: Begriff und Veräußerung s. Anm. 39; als Reinvestitionsgüter s. Anm. 70; Erweiterung, Ausbau und Umbau s. Anm. 76–79.

Gebrauchte Wirtschaftsgüter: s. Anm. 65.

Gemischte Schenkung von Wirtschaftsgütern: Zu unterscheiden sind verschiedene Fälle der teilweise unentgeltlichen Übertragung von WG:

- ▶ *Bei einer gemischten Schenkung von einzelnen Wirtschaftsgütern* ist zu differenzieren, ob die Schenkung aus privaten oder betrieblichen Gründen erfolgt:
- ▷ *Erfolgt die gemischte Schenkung aus privaten Gründen*, so ist sie für die Anwendung des § 6b in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil aufzuteilen (sog. Trennungstheorie; glA SCHOOR, FR 1997, 251; STRAHL, FR 2005, 797; BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 38). Hinsichtlich des unentgeltlichen Teils wird das WG entnommen, so dass eine Anwendung von § 6b insoweit ausscheidet. Der auf den entgeltlichen Teil entfallende Veräußerungsgewinn kann nach § 6b neutralisiert werden (glA SCHOOR, FR 1997, 251; LBP/HOFFMANN, § 6b Rn. 72). Die Vorbesitzzeit wird nur hinsichtlich des entgeltlichen Teils unterbrochen (glA KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 17).
- ▷ *Erfolgt die gemischte Schenkung aus betrieblichen Gründen*, handelt es sich um ein einheitliches Veräußerungsgeschäft, auf das § 6b anzuwenden ist (glA BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 38; KSM/HEGER, § 6b Rn. B 166). Die Sechsjahresfrist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird unterbrochen.
- ▶ *Bei der teilentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils* kommt es dagegen nicht zu einer Aufspaltung des Geschäfts in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil (BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/86, BStBl. II 1986, 811; v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367). Entweder ist die Übertragung voll unentgeltlich, wenn sie zum Buchwert oder darunter erfolgt, oder sie erfolgt voll entgeltlich, wenn der Veräußerungspreis über dem Buchwert liegt. Im letzteren Fall kann § 6b angewendet werden.

Hinsichtlich der Sechsjahresfrist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 kommt es bei einer teilentgeltlichen Übertragung entsprechend § 6 Abs. 3 insgesamt zu einer Anre-

chung der Vorbesitzzeit, weil es sich um einen einheitlichen Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang handelt (BFH v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFHE 193, 549; aA BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Tz. 41).

► *Zu gemischten Schenkungen zwischen Mitunternehmern* s. Anm. 31.

Gesamtpreis für mehrere WG: bei Veräußerung s. Anm. 82, bei Anschaffung s. Anm. 68.

Gleichartige Wirtschaftsgüter: Besitzt der Stpfl. gleichartige WG teils sechs Jahre und länger, teils weniger als sechs Jahre und kann er nachweisen, dass die veräußerten WG zur ersteren Art gehören, so darf nicht trotzdem eine Veräußerung von später angeschafften WG (last-in-first-out) fingiert werden, es darf auch keine Durchschnittsrechnung erfolgen (Grundsatz der Einzelbewertung, s. § 6 Anm. 89). Weist der Stpfl. nicht nach, ob er WG der ersten oder der zweiten Art veräußert hat, so ist zu vermuten, dass die zuerst angeschafften WG zuerst veräußert worden sind.

► *Aufwuchs in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen:* Die Sechsjahresfrist richtet sich für den gesamten Aufwuchs danach, wie lange der überwiegende Teil der Pflanzen einer Anlage zum Anlagevermögen gehört hat; dh. die Ersetzung einzelner Pflanzen ist unschädlich.

Zur Veräußerung von Aktien aus einem Girosammeldepot s. BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 155.

GmbH & Co. KG: Auch eine KapGes., die Mitunternehmerin einer PersGes. ist, kann § 6b für Reinvestitionen bei der PersGes. in Anspruch nehmen, wenn sie in ihrem BV einen begünstigten Veräußerungsgewinn erzielt (BMF v. 10.11.1992, DB 1992, 2526 zur steuerbilanziellen Behandlung). Allerdings ist str., ob die KapGes. in ihrer HBil. einen Passivposten (Sonderposten mit Rücklageanteil, § 247 Abs. 3 HGB) in Höhe der übertragenen stillen Reserven bilden muss (so BMF v. 29.2.2008, BStBl. I 2008, 495 zur handelsbilanziellen Behandlung der Übertragung) oder ob es ausreicht, dass die stillen Reserven nur in einer negativen Ergänzungsbilanz bei der PersGes. ausgewiesen werden (so SCHÖN, FR 1994, 658; SOETHE, DStR 1994, 1101). Wird die Rücklage von der KapGes. auf ein WG der PersGes. übertragen, muss nach Ansicht der FinVerw. in der HBil. der KapGes. der Sonderposten mit Rücklageanteil aufgelöst werden, weil die Ausübung dieses stl. Wahlrechts nicht mehr dargestellt werden kann. Da die Beteiligung an der PersGes. abweichend vom Handelsrecht in der StBil. der KapGes. kein selbständiges WG darstellt, mindert sich der entsprechende Ansatz in der KapGes. aufgrund der spiegelbildlichen Darstellungsweise (BMF v. 29.2.2008, BStBl. I 2008, 495; zustimmend ORTMANN-BABEL, DB 2008, 202; krit. FREIKAMP, DB 2008, 781).

Grund und Boden: Veräußerung s. Anm. 37; Anschaffung s. Anm. 68.

Handelsbilanz: Änderung s. Anm. 21; Abzug gem. Abs. 1 Satz 1 s. Anm. 52; Rücklage s. Anm. 110–112.

Herstellung: Begriff s. § 6 Anm. 275; Zeitpunkt s. Anm. 55.

Herstellungsaufwand, der nach Anschaffung oder Herstellung auf ein WG vorgenommen wird, ist für die Berechnung der Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 grundsätzlich unerheblich, auch bei Erweiterung, Ausbau oder Umbau eines Gebäudes. Anders ist es, wenn ein neues WG entsteht (R 6b. 3 Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStR 2005); s. auch Anm. 58. Ein neues WG, das durch Herstellungsaufwand auf ein vorhandenes WG entsteht (besonders im Fall der Generalüberholung, s. § 6 Anm. 496), hat vom Zeitpunkt seiner Fertigstellung an eine

eigene, neue Sechsjahresfrist. Auch ein WG, das der Stpfl. innerhalb der letzten sechs Jahre vor der Veräußerung aus WG hergestellt hat, die er länger als sechs Jahre vor der Veräußerung angeschafft hatte, ist erst durch die Herstellung als neues WG entstanden (glA R 6b. 3 Abs. 2 EStR 2005).

Herstellungskosten: s. Anm. 58, 60; s. auch „Herstellung“.

Höhere Gewalt: s. „Ausscheiden eines Wirtschaftsguts“.

Immobilienzertifikate sind keine begünstigten WG, s. Anm. 70.

Inländische Betriebsstätte: Über Zugehörigkeit des veräußerten WG zum BV einer inländ. Betriebsstätte s. Anm. 120–122; über Zugehörigkeit des angeschafften oder hergestellten WG zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte s. Anm. 136.

Jagdrecht: s. Anm. 37.

Juristische Person des öffentlichen Rechts: Zur Anwendung des § 6b, wenn ein Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG) einen Gewinn durch die entgeltliche Übertragung eines WG auf seine Trägerkörperschaft (oder auf einen anderen von dieser geführten Betrieb gewerblicher Art) erzielt, s. § 4 KStG Anm. 90.

Kapitalerhöhung: Es ist zwischen verschiedenen Formen der Kapitalerhöhung zu unterscheiden:

► *Eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln* führt nur zu einer geänderten Aufgliederung der im Übrigen vermögensmäßig gleich bleibenden Beteiligung des Gesellschafters einer KapGes. Die jungen Anteile sind daher als in dem Zeitpunkt angeschafft zu behandeln, in welchem die alten Anteile angeschafft wurden; dasselbe gilt für die Bezugsrechte. Die Besitzzeit der alten Anteilsrechte wird daher den neuen Anteilsrechten und den Bezugsrechten hinzugerechnet (R 6b. 3 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStR 2005).

► *Kapitalerhöhung durch Zuführung neuer Mittel* bewirkt zwar bei den alten Anteilen regelmäßig einen Bezugsrechtsabschlag. Bezugsrechte und junge Anteile sind aber jedenfalls neue, auch wirtschaftlich bisher nicht vorhandene WG (BFH v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638). Die Besitzzeit der alten Anteilsrechte wird daher nicht angerechnet (R 6b. 3 Abs. 6 Sätze 3 und 4 EStR).

► *Kapitalerhöhung im Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren:* Auch in diesen Fällen ist für die Sechsjahresfrist nicht die Vorbesitzzeit der Altanteile maßgeblich. Denn die Beteiligung nach der Ausschüttung und die Beteiligung nach der Kapitalerhöhung sind wirtschaftlich nicht identisch. Die schuldrechtl. Verpflichtung im Rahmen des Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens, eine wirtschaftlich identische Beteiligung wiederherzustellen, schafft selbst keine wirtschaftlich identische Beteiligung (s. FG Düss. v. 27.8.2001, EFG 2001, 1490, rkr.).

Kapitalherabsetzung: Die Rückzahlung von Kapital infolge einer Kapitalherabsetzung bei einer KapGes. ist die Rückzahlung von AK (BFH v. 14.10.1992 – I 1/91, BStBl. II 1993, 189) und damit keine Veräußerung (glA KSM/HEGER, § 6b Rn. B 185). Hingegen kann die Rückzahlung von Kapital infolge einer Kapitalherabsetzung nach § 17 Abs. 4 Satz 1 einer Veräußerung der Anteile gleichgestellt werden.

Liquidation einer KapGes. s. „Auflösung“; Auflösung einer Mitunternehmerschaft s. Anm. 34.

Mehrere Betriebe: Abzug und Rücklage s. Anm. 46, 142.

Mitunternehmer: Über Einbringung eines Betriebs s.o. „Einbringung“. Zu sonstigen Rechtsvorgängen s. Anm. 31–34 und 47–49.

Organschaft: Organträger (OT) und Organgesellschaft (OG) sind selbständige Stpfl., ihre Einkommen sind getrennt zu ermitteln (s. § 14 KStG Anm. 80 ff.). Auf den Gewinn aus der Veräußerung von WG zwischen beiden Unternehmen oder im Organkreis ist daher § 6b anwendbar (glA KSM/HEGER, § 6b Rn. B 180). Allerdings kann ein Veräußerungsgewinn jeweils nur auf eigene Reinvestitionen der veräußernden Gesellschaft übertragen werden.

Die Besitzzeit der OG nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 ist nicht dem OT zuzurechnen und umgekehrt.

Die Auflösung vorvertraglicher stiller Reserven der OG unterliegt keinen Einschränkungen. Das bedeutet, dass Erträge aus der Auflösung vorvertraglicher unverteuerter stiller Reserven das dem OT zuzurechnende Organeinkommen erhöhen. Ihre Übertragung auf eine stfreie Rücklage oder ein Reinvestitionsgut iSd. § 6b geht zu Lasten des zuzurechnenden Organeinkommens.

Realgemeinde: Die Mitglieder einer Realgemeinde können für die Gewinne aus der Veräußerung von Anlagegütern, die ihnen nach § 3 Abs. 2 KStG, § 13 Abs. 1 Nr. 4 EStG als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft unmittelbar zuzurechnen sind, § 6b in Anspruch nehmen (BFH v. 9.10.1986 – IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169; v. 28.4.1988 – IV R 298/83, BStBl. II 1988, 885).

Realteilung des Betriebs einer PersGes. s. allgemein § 16 Anm. 440 ff. Soweit die Realteilung mit Spitzenausgleich und folglich mit Gewinnverwirklichung vorgenommen wird, ist § 6b auf den Gewinn anwendbar (s. Anm. 34). Bei der Realteilung einer PersGes. unter Fortführung entsprechender Einzelunternehmen kann die Rücklage anteilig in den Einzelunternehmen fortgeführt werden (R 6b.2 Abs. 9 Satz 3 EStR 2005). Die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird nicht unterbrochen, soweit es sich um eine Realteilung ohne Spitzenausgleich handelt, bei der Buchwerte fortgeführt werden (s. Anm. 130).

Rechte fallen nicht unter die nach Abs. 1 Satz 1 begünstigten WG; s. auch „Entschädigung“, „Erbbaurecht“, „Jagdrecht“.

Reinvestitionsabsicht: s. Anm. 36, 88.

Rückgängigmachen einer Veräußerung: Gibt der Erwerber eines WG, nachdem er es bereits der Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen zugeführt hatte, das WG wegen Rücktritts an den Veräußerer zurück, so wird die Sechsjahresfrist beim Veräußerer nicht unterbrochen. Denn der Rücktritt wirkt stl. zurück (§ 175 Satz 1 Nr. 2 AO; KLEIN/RÜSKEN, AO § 175 Rn. 62). Der Veräußerer ist daher so zu behandeln, als habe er das WG nicht veräußert; die Sechsjahresfrist ist deshalb nicht unterbrochen.

Rücklage für Ersatzbeschaffung: s. Anm. 15.

Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften: s. „Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine KapGes.“.

Schiffe als begünstigte WG s. Anm. 40; als Reinvestitionsgüter s. Anm. 71.

Stilllegung einer KapGes. ändert nichts an der Berechtigung zur Anwendung des § 6b; insbes. besitzt die KapGes. weiterhin eine inländ. Betriebsstätte iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3. Das Gleiche gilt für den Gewerbebetrieb einer natürlichen Person, solange er nicht aufgegeben wird; s. auch § 6 Anm. 265 „BetriebsEinstellung“.

Tausch: s. Anm. 30, 59.

Teilerstellungskosten sind nicht begünstigt, s. Anm. 55.

Teilung eines Wirtschaftsguts kann zur Entstehung mehrerer neuer WG führen. Dann gilt für die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Entsprechendes

wie bei der Herstellung eines WG aus bereits vorhandenen WG (s. „Herstellungsaufwand“); dh. die neuen WG dürfen wirtschaftlich als schon vorhanden gewesen angesehen werden, so dass die Besitzzeit des bisherigen, geteilten WG den neuen WG zuzurechnen ist, zB bei Teilung eines Gebäudes des Anlagevermögens in Eigentumswohnungen. Allerdings müssen sie Anlagevermögen bleiben, indem sie zB zur dauernden Vermietung bestimmt sind, während der Stpfl. sich zur Veräußerung erst später entschließt (BFH v. 26.11.1974 – VIII R 61–62/73, BStBl. II 1975, 352).

Überführung eines Wirtschaftsguts von Betrieb zu Betrieb des gleichen Stpfl. stellt mangels Gewinnrealisierung grundsätzlich keine Veräußerung dar, da nach § 6 Abs. 5 Sätzen 1 und 2 zwingend die Buchwerte fortzuführen sind.

Umbau von Gebäuden: s. Anm. 76–77.

Umlegungsverfahren: s. Anm. 30 „Umlegung von Grundstücken“.

Umwandlung einer Mitunternehmerschaft in ein Einzelunternehmen durch Ausscheiden und Abfindung aller Mitunternehmer bis auf einen: Für die Anwendung des § 6b auf den Veräußerungsgewinn und die AK gilt das Gleiche wie beim Ausscheiden eines einzelnen Mitunternehmers aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft (s. Anm. 33, 48 und 127). Eine bestehende Rücklage der Mitunternehmerschaft kann von dem den Betrieb fortführenden nunmehrigen Einzelunternehmer anteilig fortgeführt werden (R 6b.2 Abs. 9 Satz 2 EStR 2005). Die Sechsjahresfrist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird bei dem den Betrieb fortführenden Stpfl. hinsichtlich des ursprünglichen Anteils an den übernommenen WG nicht unterbrochen.

Unentgeltlicher Erwerb: s. „Einbringung“, „Gemischte Schenkung“.

► *Unentgeltliche Einzelrechtsnachfolge in einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil:* Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils erfolgt nach § 6 Abs. 3 zu Buchwerten und ist mangels Gewinnrealisierung keine Veräußerung. Die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird nicht unterbrochen, da der Erwerber die Buchwerte seines Vorgängers fortführt und somit in seine Rechtsstellung eintritt (BFH v. 24.3.1992 – VIII R 48/90, BStBl. II 1993, 93; glA R 6b. 3 Abs. 5 EStR 2005).

► *Unentgeltlicher Erwerb eines einzelnen Wirtschaftsguts aus betrieblichem Anlass:* Unentgeltlicher Erwerb ist keine Anschaffung iSd. § 6b. Die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird grundsätzlich unterbrochen, da § 6 Abs. 3 für diesen Fall keine Buchwertfortführung anordnet. Zur unentgeltlicher Übertragung eines einzelnen WG bei Mitunternehmern s. Anm. 31.

► *Unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge* stellt eine Entnahme dar, wenn das WG aus einem BV ausscheidet (BFH v. 27.8.1992 – IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225). Eine Entnahme ist nicht von § 6b begünstigt (s. Anm. 30 und oben „Entnahme“). Eine Veräußerung ist gegeben, wenn für die Übertragung eine Abfindung an den Übertragenden oder an einen anderen Miterben gezahlt wird oder die Übertragung gegen Übernahme privater Verbindlichkeiten erfolgt (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847; EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 155).

Unterbrechung der Sechsjahresfrist: s. Anm. 124.

Veräußerung: Begriff s. Anm. 30.

Veräußerungserlös: s. Anm. 36.

Veräußerungsgewinn: s. Anm. 81–86.

Verdeckte Einlage: Wird ein WG im Wege der verdeckten Einlage von einem Gesellschafter auf eine KapGes. übertragen, so erhöhen sich nach § 6 Abs. 6 Satz 2 die AK der Beteiligung um den Teilwert des eingelegten WG. Die verdeckte Einlage stellt keine Veräußerung dar, weil es an einem Veräußerungsentgelt fehlt (s. auch § 6 Anm. 1488d; glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 66; aA EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 162; FÖRSTER, DStR 2001, 1913; KSM/HEGER, § 6b Rn. B 179).

Verdeckte Gewinnausschüttung: Veräußert die Gesellschaft ein WG zu einem unangemessen niedrigen Preis an den Gesellschafter, stellt dies keine Veräußerung dar, weil in Höhe der vGA kein Leistungsaustausch gegeben ist. Zwar mindert die vGA nach § 8 Abs. 3 KStG das Einkommen der KapGes. nicht, jedoch kann die Hinzurechnung der vGA zum Einkommen einer Veräußerung nicht gleichgestellt werden (glA EVERSLOH in B/B, § 6b Rn. 160; KSM/HEGER, § 6b Rn. B 177; aA GEISSEN, StbJb. 1987/88, 431).

Veräußert der Gesellschafter ein WG zu einem unangemessen hohen Preis an die Gesellschaft, so gilt Entsprechendes.

Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft: Die Verschmelzung einer KapGes. auf eine PersGes. stellt bei Buchwertfortführung nach § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG keine Veräußerung dar. Vorhandene Rücklagen werden fortgeführt (§ 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). Die Frist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 läuft in Bezug auf zum BV gehörende WG weiter (§ 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG).

Für die Verschmelzung einer KapGes. auf eine andere KapGes. nach § 11 UmwStG gilt aufgrund der Verweisung des § 12 Abs. 3 UmwStG dasselbe. Bei den Gesellschaftern der aufgenommenen KapGes. wird die Sechsjahresfrist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 in Bezug auf ihre Anteile nicht unterbrochen, wenn nach § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG Buchwerte fortgeführt werden. Es ist unbeachtlich, wenn die Anteilseigner an der aufnehmenden Gesellschaft geringer als an der aufgenommenen Gesellschaft beteiligt sind.

Wandelschuldverschreibungen und die an ihrer Stelle eingetauschten Aktien bilden identische WG (glA BFH v. 28.1.1976 – IV R 209/74, BStBl. II 1976, 288). Durch den Umtausch wird kein Gewinn verwirklicht; die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird nicht unterbrochen.

Wechsel der Gewinnermittlungsart: s. Anm. 9.

Zebragesellschaft: Der betrieblich an einer Zebragesellschaft (zum Begriff s. § 15 Anm. 1470) beteiligte Gesellschafter kann § 6b in Anspruch nehmen, weil die WG der Gesellschaft bei ihm anteilig BV sind (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO; zu den Übertragungsmöglichkeiten s. HANDZIK, StBp. 1995, 202). Bei Abs. 10 steht dem betrieblich Beteiligten der volle Betrag von 500000 € zu (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6b Rn. 127).

Zwangsversteigerung ist eine Veräußerung iSd. § 6b (s. Anm. 30).