

## B & P Special II

09/2012

### Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG Neue Rechtsentwicklung und Beratungsstrategien

#### I. Überblick und Bedeutung

Durch die Bewertung von Wirtschaftsgütern können stille Reserven in der Bilanz eines Unternehmens entstehen, da die Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten, die durch die Absetzung für Abnutzung vermindert werden, anzusetzen sind. Dieser Ansatz lässt Unterschiede der Buchwerte zu den echten Werten, die sich durch Wertsteigerungen oder durch zu hohe Absetzungen ergeben, unberücksichtigt. Diese stillen Reserven sind grundsätzlich beim Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen, beispielsweise durch Verkauf oder durch Entnahme, aufzudecken, d. h. im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung als Gewinn zu versteuern. Die Besteuerung der stillen Reserven kann im ungünstigen Fall sogar zu einer Substanzauszehrung des betrieblichen Anlagevermögens führen.

Diese steuerlich ungünstige Sachlage kann verhindert werden, indem der Steuerpflichtige die stillen Reserven unter bestimmten Voraussetzungen auf Reinvestitionsgüter übertragen oder eine Rücklage bilden kann. Dadurch wird die Besteuerung der stillen Reserven zwar nicht gänzlich vermieden, aber zumindest hinausgeschoben. Durch den Verzicht auf die sofortige Besteuerung der realisierten stillen Reserven soll den Unternehmen die „ökonomisch sinnvolle Anpassung an strukturelle Veränderungen produktionstechnischer, verteilungswirtschaftlicher und regionaler Art“ ermöglicht werden. Zudem soll eine Substanzbesteuerung des Anlagevermögens vermieden, der Grundstücksverkehr belebt und die Finanzierungsmöglichkeit verbessert werden. Ziele des Gesetzgebers sind also die Erleichterung von Umstrukturierungen sowie die Verbesserung der Liquidität.

Um diese Ziele zu erreichen, enthält das Einkommensteuergesetz in § 6b



eine Ausnahmeregelung für bestimmte Veräußerungstatbestände.

Die hohe praktische Relevanz dieser Vorschrift liegt darin begründet, dass durch die vorläufige Freistellung des Veräußerungsgewinns von der Besteuerung dem Betrieb die für Investitionsprojekte erforderlichen Mittel erhalten bleiben. Die stillen Reserven sind jedoch weiterhin steuerverstrickt, allerdings verknüpft mit einem anderen Objekt.

Neben dieser Vorschrift im Gesetz, besteht in den Einkommensteuerrichtlinien eine auf Rechtsprechung beruhende weitere Ausnahmeregelung für das Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen durch höhere Gewalt, behördlichen Eingriff und wegen eines drohenden behördlichen Eingriffs.

## II. Allgemeines

Die Ausnahmeregelung des § 6b EStG können natürliche Personen, also Einzelunternehmer und Mitunternehmer, die durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Gewinneinkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit haben, und juristische Personen, also Kapitalgesellschaften, in Anspruch nehmen.

## III. Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter auf Reinvestitionsgüter

Die Vorschrift des § 6b EStG eröffnet die Möglichkeit, realisierte Gewinne, die aus der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens stammen, wie z.B. Grundstücken, Gebäuden und Anteilen an Kapitalgesellschaften, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesetzlich definierter Reinvestitionsobjekte (z. B. Grundstücke, Gebäude, Anteile an Kapitalgesellschaften und bewegliche Wirtschaftsgüter) abzuziehen. Die durch den realisierten Veräußerungsgewinn bewirkte Erhöhung des Betriebsvermögens kann durch diesen Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der die Wirkung einer „Sonderabschreibung“ entfaltet, wieder kompensiert werden.

Die veräußerten Wirtschaftsgüter müssen jedoch mindestens sechs Jahre zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben.

## IV. Bildung von Rücklagen

Kann der aus der Veräußerung entstandene Veräußerungsgewinn im Jahr der Entstehung mangels neuer Investition nicht auf ein Reinvestitionsobjekt übertragen werden, besteht



stattdessen die Möglichkeit, eine den Gewinn mindernde Rücklage zu bilden. Auch durch diese Variante wird die Erhöhung des Betriebsvermögens aufgrund des angefallenen Veräußerungsgewinns noch im Jahr der Veräußerung rückgängig gemacht.

Es existiert bei dieser Variante jedoch eine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift für den Fall, dass innerhalb gesetzlich definierter Fristen nach der Bildung der Rücklage keine begünstigte Reinvestition erfolgt. Dann muss die gewinnmindernd gebildete Rücklage wieder gewinnerhöhend aufgelöst werden und es erfolgt eine Strafverzinsung.

**V. Praxisfall – Übertragung eines im Einzelunternehmen erzielten Gewinns auf ein von einer KG angeschafftes Wirtschaftsgut**

Fall: A veräußert im September 2012 ein seit September 2005 zum Anlagevermögen seines Unternehmens gehörendes unbebautes Grundstück und erzielt dabei einen Veräußerungsgewinn von 100.000 €.

Frage: Kann A den Veräußerungsgewinn von den Anschaffungskosten eines Grundstücks abziehen, das die X-KG, an der A zu 50 % beteiligt ist, im August 2012 für 250.000 € erworben hat?

Reinvestitionsmöglichkeiten: Ein Einzelunternehmer A kann den Veräußerungsgewinn, den er in seinem Betrieb erzielt hat, nicht nur auf begünstigte Wirtschaftsgüter übertragen, die zum Betriebsvermögen desselben Einzelunternehmens gehören, sondern auch auf begünstigte Wirtschaftsgüter, die zu einem anderen Einzelunternehmen des A gehören oder zum Sonderbetriebsvermögen des A in einer Personengesellschaft, an der A beteiligt ist oder zum Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, an der A beteiligt ist, soweit die Anschaffungskosten anteilig auf A entfallen.

Lösung: Das von der X-KG für 250.000 € angeschaffte Grundstück gehört anteilig zu 50 % dem A, so dass dem A Anschaffungskosten von 125.000 € zuzurechnen sind. Auf diese Anschaffungskosten von 125.000 € kann A seinen im Einzelunternehmen entstandenen laufenden Gewinn übertragen. Danach ist das Grundstück bei der X-KG insgesamt nur mit einem Buchwert von  $(250.000 \text{ €} - 100.000 \text{ €}) = 150.000 \text{ €}$  ausgewiesen. Zu der bilanztechnischen Abbildung beim Einzelunternehmen und bei der KG beraten wir Sie gerne.



## VI. Neue Rechtsentwicklung

Das angeschaffte oder hergestellte Reinvestitionsgut muss also nicht zu derselben Betriebsstätte gehören, in der der Veräußerungsgewinn entstanden ist. Nach dem Gesetzeswortlaut genügt es, dass das Reinvestitionsgut zu einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen gehört.

Die Europäische Kommission ist nicht damit einverstanden, dass das Reinvestitionsgut zu einer inländischen Betriebsstätte gehören muss. Sie hat Deutschland am 29.09.2011 förmlich aufgefordert, seine Steuervorschriften für stille Reserven dahingehend zu ändern, dass bestimmte grenzüberschreitende Transaktionen nicht länger benachteiligt sind. Durch die bisherige Regelung würden Steuerpflichtige, die Wirtschaftsgüter ihres Anlagevermögens veräußern möchten, um sich in einem anderen EU-Mitgliedsstaat oder dem Europäischen Wirtschaftsraum niederzulassen oder dort ihre wirtschaftlichen Aktivitäten auszubauen, eindeutig benachteiligt.

Das Finanzgericht Niedersachsen hat entschieden, dass § 6b EStG keine Zugehörigkeit des Reinvestitionsguts zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte, sondern einer Betriebsstätte im Gemeinschaftsgebiet

erfordert. Das Finanzgericht hat einer Steuerpflichtigen Recht gegeben, die den Veräußerungsgewinn von den Anschaffungskosten eines in den Niederlanden gelegenen Grundstücks abgezogen hat. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt. Vergleichbare Fälle sollten durch Einlegung eines Einspruchs offen gehalten werden, bis der Bundesfinanzhof über die Streitfrage entschieden hat. Einsprüche ruhen kraft Gesetzes.

## VII. Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit

Die Inanspruchnahme von § 6b EStG war bis zum 31.12.2008 aufgrund der umgekehrten Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz stets auch von der Inanspruchnahme in der Handelsbilanz abhängig. Mit der Änderung des Handelsgesetzbuchs durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) ist die umgekehrte Maßgeblichkeit ab dem 01.01.2009 entfallen. Somit ist ein paralleler Ansatz von § 6b EStG in der Handelsbilanz nicht mehr möglich und notwendig und eine Gewinnübertragung bzw. die Bildung einer § 6b Rücklage prinzipiell nur noch in der Steuerbilanz zulässig.



## VIII. Ausblick

Die Regelungen des § 6b EStG können auch im Rahmen von steuerlichen Betriebsprüfungen genutzt werden. Z. B. besteht die Möglichkeit, eine gewinnerhöhende Bilanzberichtigung aufgrund von Feststellungen während einer Betriebsprüfung zeitnah im Wege einer Bilanzänderung durch Anwendung des § 6b EStG zu kompensieren. Dazu müssen jedoch die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Übertragung von stillen Reserven oder zur Bildung einer § 6b Rücklage vorliegen.

Die Vorschrift des § 6b EStG ist jedoch streitanfällig, wie man der umfangrei-

chen Rechtsprechung zu dieser Thematik entnehmen kann.

Bei der Frage, ob in Ihrem Fall die Tatbestandsvoraussetzungen zur Inanspruchnahme dieser Steuervergünstigung vorliegen, unterstützen wir Sie gerne. Wir stehen Ihnen selbstverständlich für weitere Erläuterungen zur Verfügung.

### Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen.

