

## B & K Steuer-Tipp

08/2017

### Besonderheiten zur Frist bei Reinvestitionen nach § 6b EStG

#### I. Ausgangslage

Eine Besonderheit des deutschen Steuerrechtes ist es, dass die Besteuerung von stillen Reserven im Betriebs- und Privatvermögen unterschiedlich behandelt wird. So steht Unternehmen in der steuerlichen Gestaltung unter anderem die Möglichkeit zur Verfügung, dass bei Veräußerungen von Anlagevermögen aufgedeckte stille Reserven nicht sofort versteuert werden, sondern auf neu angeschaffte Wirtschaftsgüter angerechnet oder für sie alternativ Rücklagen gebildet werden. Diese Rücklagen werden im Rahmen von Reinvestitionen von den Anschaffungskosten des neu angeschafften Wirtschaftsgutes abgezogen. Allerdings gilt es auf einige Besonderheiten Acht zu geben, da sonst aus der steuerlichen Begünstigung schnell ein steuerlicher Nachteil erwachsen kann.

#### II. Voraussetzungen und Funktion des § 6b EStG

Die Regelung des § 6b EStG ermöglicht es, dass stille Reserven von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die durch

Veräußerung des Wirtschaftsgutes realisiert werden, erfolgsneutral auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten neuer Wirtschaftsgüter angerechnet werden können. Die ermittelten stillen Reserven, als positive Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und dem Buchwert zum Zeitpunkt des Verkaufs mindern dann die zu aktivierenden Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des neuangeschafften Wirtschaftsgutes. Daraus folgen zwei steuerliche Effekte: Zum einen erhöht der erzielte Gewinn aus der Veräußerung nicht das zu versteuernde Einkommen der Gesellschaft und zum anderen mindert die Anrechnung auf das neue Wirtschaftsgut die Bemessungsgrundlage für die zukünftigen Abschreibungen. Falls die Ersatzbeschaffung bzw. Reinvestition nicht direkt im Anschluss auf den Verkauf des alten Wirtschaftsgutes erfolgt, so hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, den aus dem Verkauf erzielten Mehrbetrag (realisierte stille Reserve) zum Bilanzstichtag des Geschäftsjahres in eine Rücklage einzustellen. Die Ersatzbeschaffung muss dann in-

nerhalb der darauf folgenden nächsten vier Geschäftsjahre erfolgen.

Weiterhin bestimmt das Gesetz, dass die Mehrerlöse aus dem Verkauf eines Wirtschaftsgutes nicht auf jedes andere Wirtschaftsgut übertragbar sind. So darf beispielsweise bei einem Verkauf von Grund und Boden die realisierte stille Reserve nur auf ein neues Grundstück oder auf ein Gebäude angerechnet werden. Die Übertragung von stillen Reserven aus dem Verkauf von Gebäuden dagegen darf nur auf andere Gebäude erfolgen, nicht jedoch auf Grundstücke. Ein besonderer Begünstigungstatbestand wurde für Personengesellschaften eingeführt, die ihrerseits an Kapitalgesellschaften beteiligt sind. Hier ist eine steuerneutrale Übertragung aus der Veräußerung der Anteile ebenfalls gestattet.

Zu diesen sachlichen Beschränkungen und der zeitlichen o.g. Prämisse, müssen noch weitere Voraussetzungen erfüllt sein: das Unternehmen muss seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, das veräußerte Wirtschaftsgut muss ohne Unterbrechung mindestens sechs Jahre dem Betriebsvermögen zuzuordnen gewesen sein, das neue Wirtschaftsgut muss ebenfalls dem Anlagevermögen der inländischen Betriebsstätte zuzurechnen und die inländische Steuerpflicht eines Veräußerungsgewinns muss gegeben sein. Darüber hinaus bestehen bestimmte Anforderungen an die Aufzeichnungspflichten.

### III. Auslegung der Fristverlängerung

Besonderer Aufmerksamkeit bedarf es im Fall von neu herzustellenden Gebäuden. Hier besagt § 6b Absatz 3 Satz 3 EStG, dass sich „die Frist von vier auf sechs Jahre verlängert, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Jahres begonnen worden ist“. Die Schwierigkeit besteht nunmehr darin, dass der Begriff des „Herstellungsbegins“ nicht definiert ist und nur anhand bestimmter Indikationen nachgewiesen werden kann. Die Rechtsprechung ist dabei nicht immer eindeutig und auch nicht einheitlich. Als Grundsatz gilt, dass der Beginn der Herstellung objektiv nachzuvollziehen und nach außen erkennbar sein soll. Dazu gehört, dass innerhalb der Vierjahres-Frist das „konkrete Investitionsvorhaben ins Werk gesetzt werden muss“. Unstreitig in diesem Zusammenhang ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn der Bauantrag bei der zuständigen Behörde gestellt worden ist, da hiermit die konkrete und bindende Bauabsicht des Investors nach außen hin dokumentiert wird. Im Umkehrschluss kann daraus jedoch nicht geschlossen werden, dass ein Bauantrag zwingend innerhalb der vier Jahre gestellt sein muss. Da Planung und Errichtung eines Gebäudes einen zusammenhängenden Prozess darstellen (vgl. BFH-Urteil vom 15.10.1981 – IV R 85/81), kann daraus geschlossen werden, dass kein fertiger Plan (als Vorstufe zum Bauantrag) zum Ablauf der Vier-

jahres-Frist vorliegen muss, sondern konkrete Planungsmaßnahmen für ein bestimmtes Objekt einem Bauantrag gleichzustellen sind, wenn sie nach außen hin erkennbar und objektiv nachprüfbar sind.

In einem aktuellen Urteil des Finanzgerichts München vom 14.02.2017 (FG München vom 14.02.2017 – 6 K 2143/16) wurde zwar ebenfalls anerkannt, dass für den Herstellungsbeginn die Planungsarbeiten als Indikator anzuerkennen sind. Diese Planungsarbeiten müssten aber so weit vorangeschritten sein, dass „wenigstens im Wesentlichen ein fertiger Plan“ vorzuliegen haben. Damit wurde indirekt die Forderung nach einem Bauplan gestellt, was bislang nicht zwingend erforderlich gewesen ist. Das Urteil liegt deshalb beim FH zur Revision und wird dort nochmals hinterfragt werden.

#### IV. Tipp

Der Beachtung der 4- bzw. 6 Jahresfrist kommt eine besondere Bedeutung zu, da bei Überschreitung erhebliche steuerliche Belastungen auf Gesellschaft und Gesellschafter zukommen. Daher ist es im Vorfeld des Fristablaufes zwingend erforderlich, dass die Reinvestition entweder abgeschlossen ist oder im Falle von Gebäuden eindeutig mit der Herstellung begonnen wurde und diese Maßnahmen dann binnen 6 Jahren vollendet werden.

Für Fragen zur Bildung solcher Rücklagen sowie steuerliche Fragen zu Reinvestitionen stehen wir Ihnen gerne 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.