

Die Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG – Aktuelle Entwicklungen im Überblick –

Falls Sie bestimmte Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens veräußern und dabei einen Gewinn erzielen, ist dieser im Regelfall sofort zu versteuern. Das lässt sich aber vermeiden, insbesondere bei Grund und Boden sowie Gebäuden. Gemäß § 6b EStG (→ **st 145025**) können Sie die aufgedeckten stillen Reserven (Differenz zwischen Verkaufserlös und Buchwert) auf begünstigte Wirtschaftsgüter übertragen, die im Jahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Jahr angeschafft bzw. hergestellt wurden. **Wichtige Voraussetzung hierbei:** Das veräußerte Wirtschaftsgut muss mindestens sechs Jahre zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben. Ist die sofortige Übertragung mangels zeitnaher Investition nicht möglich, kann der Gewinn bis zu vier Jahre in eine steuerfreie Rücklage eingestellt werden.

Bei **selbst hergestellten** Gebäuden verlängert sich die Reinvestitionsfrist auf sechs Jahre (§ 6b Abs. 3 Satz 3 EStG). Doch Vorsicht: Wie das **Niedersächsische Finanzgericht** vor Kurzem entschied (Az. 10 K 255/21), müsse – anders als bei einer Investition innerhalb der ersten vier Jahre – der Unternehmer selbst als Bauherr anzusehen sein. Der Erwerb eines neuen Gebäudes von einem Bauträger sei nicht begünstigt. Wegen grundsätzlicher Bedeutung ließen die Finanzrichter aus Hannover die **Revision** zum **BFH** zu. Dort ist das Verfahren nun anhängig unter dem Az. I R 21/24.

Teuer wird es jedoch, sofern Sie innerhalb der Reinvestitionsfristen kein begünstigtes neues Wirtschaftsgut anschaffen oder herstellen. Dann müssen Sie spätestens nach vier bzw. sechs Jahren die Rücklage nicht nur gewinnerhöhend auflösen, sondern zusätzlich für jedes Jahr einen Gewinnzuschlag ('Strafverzinsung') in Höhe von 6 % auf den Rücklagenbetrag in Kauf nehmen (§ 6b Abs. 7 EStG). Laut einem Urteil (Az. 10 K 1459/22) des **Finanzgerichts Baden-Württemberg** ist der Zinssatz von 6 % sachgerecht, da er nicht nur den Zinsvorteil aus der verschobenen Besteuerung ausgleichen soll. Ziel der Vorschrift sei es

auch, eine missbräuchliche Inanspruchnahme von Rücklagen zu verhindern. Die Entscheidung des **Bundesverfassungsgerichts** vom 8.7.2021 (Az. 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17) zur Vollverzinsung gem. § 233a AO sei auf § 6b EStG nicht übertragbar. Doch hier ist das letzte Wort noch nicht gesprochen: Die **Revision** ist beim **BFH** anhängig unter dem Az. VI R 20/23. Gleichfalls betroffene Unternehmer sollten daher im Fall eines Gewinnzuschlags von 6 % Einspruch einlegen und das Ruhen des Verfahrens beantragen.

Wichtig: Die aufgedeckten stillen Reserven müssen nicht zwingend auf begünstigte Wirtschaftsgüter (WG) im selben Betrieb übertragen werden. Falls Sie als Einzelunternehmer mehrere Betriebe besitzen oder als Mitunternehmer an weiteren Personengesellschaften (oHG, KG, GmbH & Co. KG) beteiligt sind, ergeben sich vielfältige Übertragungsmöglichkeiten von einem in einen anderen Betrieb, entweder in voller Höhe oder zumindest anteilig. Dabei kommt es entscheidend darauf an, ob der Gewinn in einem bzw. auf ein **Einzelunternehmen**, **Sonderbetriebsvermögen (SBV)** oder **Gesamthandsvermögen (GHV)** einer Personengesellschaft (PG) entstanden ist bzw.



Einzelunternehmer mehrere Betriebe besitzen oder als Mitunternehmer an weiteren Personengesellschaften (oHG, KG, GmbH & Co. KG) beteiligt sind, ergeben sich vielfältige Übertragungsmöglichkeiten von einem in einen anderen Betrieb, entweder in voller Höhe oder zumindest anteilig. Dabei kommt es entscheidend darauf an, ob der Gewinn in einem bzw. auf ein **Einzelunternehmen**, **Sonderbetriebsvermögen (SBV)** oder **Gesamthandsvermögen (GHV)** einer Personengesellschaft (PG) entstanden ist bzw.

übertragen wird. Welche Varianten im Einzelnen gemäß der Einkommensteuer-Richtlinie R 6b.2 möglich sind, können Sie der Übersicht auf Seite 1 entnehmen.

Strittig ist derzeit, ob eine in der Ergänzungsbilanz eines Kommanditisten einer GmbH & Co. KG gebildete Rücklage auch auf ein Reinvestitionswirtschaftsgut einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) übertragen werden kann, an der dieselbe Person als Komplementär beteiligt ist. Nach einem Urteil des **Finanzgerichts Köln** (Az. 1 K 1783/18) ist der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA einem Mitunternehmer grundsätzlich gleichgestellt. Somit könne der Komplementär einer KGaA bis zur Höhe seiner Haftungseinlage stille Reserven gem. § 6b EStG übertragen, die anlässlich des Verkaufs begünstigter Wirtschaftsgüter bei einer anderen Personengesellschaft bzw. seines Anteils gebildet worden sind. Endgültig entscheiden muss aber auch hier noch der BFH unter dem Az. IV R 21/23.

Sofern Sie § 6b EStG nutzen können, ergeben sich unterschiedliche steuerliche Konsequenzen. Übertragen Sie den Veräußerungsgewinn auf ein Gebäude, werden dessen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gekürzt. Dementsprechend können Sie in den Folgejahren **weniger abschreiben**, wodurch sich Gewinnerhöhungen ergeben. Bei der Übertragung auf Grund und Boden können Sie die Versteuerung im Prinzip **beliebig lange hinausschieben**, da Grund und Boden nicht abgeschrieben wird. Erfolgt die Übertragung hingegen auf ein anderes Unternehmen, können Sie eine echte **Steuerersparnis** erzielen. Und zwar dann, wenn der Veräußerungsgewinn auf Wirtschaftsgüter eines Betriebs übertragen wird, der in einer Kommune mit einem niedrigeren Gewerbesteuer-Hebesatz belegt ist. Was das Gesetz (§ 6b Abs. 4 Satz 2 EStG) leider nicht ermöglicht, ist die Übertragung aus einem gewerblichen in ein freiberufliches Unternehmen. Damit sollen Einnahmefälle bei der Gewerbesteuer vermieden werden.

Beachten Sie: Die Vorteile des § 6b EStG lassen sich nicht nur bei der unmittelbaren Veräußerung begünstigter Wirtschaftsgüter nutzen. Auch beim **Verkauf eines Anteils an einer Personengesellschaft** (Mitunternehmer) ist die sofortige Versteuerung des Veräußerungsgewinns vermeidbar, soweit er auf begünstigte Wirtschaftsgüter i. S. v. § 6b EStG entfällt (insbesondere Immobilien). Einzelunternehmer (Personengesellschaften nur unter bestimmten Voraussetzungen) haben zudem die Möglichkeit, Gewinne aus der **Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft** auf neue Anteile an Kapitalgesell-

schaften, bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter oder auf Gebäude zu übertragen (§ 6b Abs. 10 EStG). Der Gewinn darf jedoch 500.000 € nicht übersteigen.

Gewinn i. S. v. § 6b Abs. 10 S. 1 EStG ist grundsätzlich der Veräußerungspreis abzüglich der Veräußerungskosten und des Buchwerts. Allerdings unterliegen Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG), d. h. 'nur' 60 % sind steuerpflichtig. Entsprechend dürfen nur 60 % des Gewinns auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden (§ 6b Abs. 10 Satz 2 EStG). Nach einem Beschluss des BFH (Az. IV B 47/21) ist im Fall der Übertragung eines dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften auf **Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter** der abziehbare Betrag gem. § 6b Abs. 10 Satz 2 EStG auf 300.000 € (60 % von 500.000 €) begrenzt.

Etwas anderes gelte bei einer Reinvestition in andere **Anteile an einer Kapitalgesellschaft**. Hier sei ein Abzug bis zum Höchstbetrag von 500.000 € zulässig. Begründung: Bei der späteren Aufdeckung der stillen Reserven im Rahmen einer Veräußerung der neu angeschafften Anteile an einer Kapitalgesellschaft gilt erneut das Teileinkünfteverfahren. Bei Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft müssen Sie daher hinsichtlich des Höchstbetrags differenzieren: 500.000 € bei der Übertragung auf neue Kapitalgesellschaftsanteile, 300.000 € in allen anderen Fällen. Die alte Bundesregierung hatte übrigens in 2024 eine Anhebung auf zunächst 5 Mio. € und dann auf 2 Mio. € vorgesehen. Zu einer endgültigen Verabschiedung des 'Zweiten Gesetzes zur Finanzierung von zukunftsichernden Investitionen' ist es aber nicht mehr gekommen.

Abschließende Hinweise: § 6b EStG gilt ausschließlich für die Gewinnermittlung durch Bilanzierung. Bei der Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG und für Landwirte, die ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln, gibt es eine vergleichbare Regelung in § 6c EStG (→ **st 145125**). Neben der Übertragung stiller Reserven, die beim Verkauf bestimmter Wirtschaftsgüter entstehen, gibt es noch die Rücklage für Ersatzbeschaffung nach der Einkommensteuer-Richtlinie 6.6. (→ **st 145225**) Diese können Sie beanspruchen, sofern ein Wirtschaftsgut infolge höherer Gewalt (z. B. Brand, Diebstahl) oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs (z. B. drohende Enteignung) gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.