

A. Vorbemerkungen

I.R.d. gestaltenden Beratung von Unternehmen wird immer wieder das Schicksal von Rücklagen nach § 6b EStG und Abzugsbeträgen nach § 7g EStG wenig beachtet. Hier lauern – gerade bei den Investitionsabzugsbeträgen – nicht unerhebliche steuerliche Belastungen. Kommt es bei einer Umwandlung bzw. Einbringung zur gewinnwirksamen Rückgängigmachung dieser IAB's mit einem dann zwingenden zusätzlichen Gewinnzuschlag, werden häufig die Effekte der geplanten Umstrukturierung minimiert bzw. aufgehoben. Im Extremfall kommt es zu nicht unerheblichen zusätzlichen steuerlichen Belastungen. Aber es liegen auch Chancen – insbesondere bei der Rücklage nach § 6b EStG – in der Kenntnis der Funktionsweise dieser Rücklage bei Umwandlungen und Einbringungen. So ist es möglich, durch die Umstrukturierung ausgelöste steuerpflichtige Gewinne über die Bildung von Rücklagen nach § 6b EStG zumindest teilweise zu verhindern. Die Kenntnis dieser beiden Rechtsgebiete i.R.v. Umstrukturierungen ist für den gestaltenden Steuerberater geradezu zwingend notwendig, um seinen Mandanten eine optimale Gestaltungsalternative vorzulegen.

B. Rücklage nach § 6b EStG

I. Allgemeines

Erstmals eingeführt wurde der § 6b EStG durch das Steueränderungsgesetz 1964¹. Die Vorschrift bietet die Möglichkeit, Gewinne aus der Veräußerung bestimmter WG des Anlagevermögens steuerfrei in eine Rücklage einzustellen und diese Rücklage innerhalb von max. vier Jahren² steuerfrei auf neu angeschaffte oder hergestellte Ersatz-WG zu übertragen.

§ 6b-Rücklage bei Umstrukturierungen

– **Ziel:** Schonung der Liquidität, um ein Ersatz-WG erwerben zu können

– **Beispiel:**

AK (1950):	100.000 EUR
Verkaufspreis (s = 50%):	10.100.000 EUR
Gewinn nach Steuer:	5.100.000 EUR

→ Finanzierbarkeit des Ersatzgrundstücks?

– Förderung des Strukturwandels durch vorläufigen Verzicht auf ein Steueraufkommen, das sonst ohnehin nicht entstünde, weil die Besteuerung prohibitiv hoch wäre und deshalb ein Verkauf unterbliebe

Der Sinn und Zweck der Vorschrift besteht darin, Unternehmern die Möglichkeit zu geben, WG des Anlagevermögens ohne Steuerbelastung zu veräußern. Grundsätzlich ziehen die bei Anlageverkäufen erzielten Gewinne eine Steuerpflicht nach sich. Jede Veräußerung aus dem BV, sofern ein Gewinn entsteht, müsste demnach besteuert werden. Folglich würden Unternehmer in ihrer Wirtschaftlichkeit eingeschränkt, weil durch die Steuerbelastung Geldmittel abfließen, welche dann für eventuelle Investitionen fehlen. Aufgrund des § 6b EStG können Unternehmer diesen Veräußerungsgewinn steuerfrei auf andere WG übertragen. Der Veräußerungserlös kann nun vollständig zur Finanzierung von betriebsnotwendigen Neuinvestitionen, zur Rationalisierung oder Modernisierung der Produktionsanlagen zu verwenden. Anlagegüter werden immer wieder verkauft, weil sie für den Betrieb nicht mehr benötigt

¹ StÄndG 1964, BStBl I 1964, 553

² Diese Frist verlängert sich auf sechs Jahre, wenn es sich um neu hergestellte Gebäude handelt und mit der Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Rücklagenbildung folgenden Wirtschaftsjahres begonnen wurde, vgl. § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG.

Rücklage nach § 6b EStG und IAB nach § 7g EStG bei Umstrukturierung

werden oder als Folge von Standortverlegungen oder Strukturveränderungen aufgegeben werden müssen.

Der § 6b EStG erfuhr aufgrund des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG) zwei entscheidende Änderungen. Diese stellen für natürliche Personen und PersG (OHG, KG) bedeutsame Erleichterungen dar, um einen Besteuerungsaufschub von stillen Reserven aus Anlageveräußerungen zu erhalten. Zum einen gilt wieder die personenbezogene Betrachtung, wie schon vor dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002³. Dabei wird allein auf den steuerpflichtigen Gesellschafter und nicht mehr auf die Gesellschaft abgestellt. Vorher konnte nur die PersG bei Verkäufen aus dem BV die Möglichkeiten des § 6b EStG nutzen, nicht der Gesellschafter. Desweiteren werden die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapG begünstigt. Hierfür erhielt der § 6b Abs. 10 EStG einen neuen Inhalt.

II. Voraussetzungen⁴

§ 6b-Rücklage bei Umstrukturierungen

- Veräußerung (= Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) oder vergleichbarer Sachverhalt
- Unmittelbare Zugehörigkeit von mind. 6 Jahren zum AV einer inländischen Betriebsstätte
- Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG (bei § 4 Abs. 3 oder § 13a EStG → Anwendung von § 6c EStG)
- Nachverfolgung der Abwicklung in der Buchführung
- Gesellschafterbezogene Betrachtung

§ 6b EStG knüpft an eine Veräußerung an. Dieser Tatbestand ist erfüllt, wenn die Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums i.S.v. § 39 AO an einem WG auf einen anderen Rechtsträger erfolgt.⁵ Dieser Vorgang muss

³ Vgl. zur Rechtsentwicklung etwa *Schießl*, in: Blümich, § 6b EStG, 139. Aufl. 2018, Juni 2017, Rz 31, 34; *Marchal*, in: Herrmann/Heuer/Raupach § 6b EStG, 283. Lieferung April 2017, Rz 25; *Strahl*, in: Korn, § 6b EStG, September 2002, Rz 3; *Heger*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 6b EStG, 211. Lieferung, August 2010, Rz A 17; *Siewert*, in: Frotscher, § 6b EStG, 202. Lieferung, Dezember 2017, Rz 16, 25; *Dißars*, in: Lademann, § 6b EStG, Nachtrag 216, Januar 2016, Rz 31

⁴ *Kaminski*, AktStR 2019, 239, 240

⁵ BFH-Urt. v. 27.8.1992 – IV R 89/90, BStBl II 1993, 225, Tz. 14