

Die Neuregelung auf einen Blick

Nach den neu eingeführten Regelungen der § 6b Abs. 2a Sätze 4 bis 6 erfolgt eine Verzinsung des durch die Ratenzahlung nach § 6b Abs. 2a Satz 1 gewährten Zahlungsaufschubs, wenn der Stpfl. die beabsichtigte Reinvestition in WG, die seinem BV in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums zuzuordnen sind, nicht oder nicht in voller Höhe vornimmt. Die Verzinsung erfolgt entsprechend der Regelung zu Stundungszinsen in § 234 AO.

Fundstelle: Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2018“) v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377).

§ 6b

Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch „JStG 2018“ v. 11.12.2018
(BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

(1) bis (2) *unverändert*

(2a) ¹Werden im Wirtschaftsjahr der Veräußerung der in Absatz 1 Satz 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter oder in den folgenden vier Wirtschaftsjahren in Absatz 1 Satz 2 bezeichnete Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt oder sind sie in dem der Veräußerung vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden, die einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums zuzuordnen sind, kann auf Antrag des Steuerpflichtigen die festgesetzte Steuer, die auf den Gewinn im Sinne des Absatzes 2 entfällt, in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden; die Frist von vier Jahren verlängert sich bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Veräußerung folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist. ²Der Antrag kann nur im Wirtschaftsjahr der Veräußerung der in Absatz 1 Satz 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter gestellt werden. ³§ 36 Absatz 5 Satz 2 bis 5 ist sinngemäß anzuwenden. **⁴Unterbleibt der Nachweis einer in Satz 1 genannten Anschaffung oder Herstellung durch den Steuerpflichtigen, sind für die Dauer des durch die Ratenzahlung gewährten**

§ 6b

Anm. J 18-1

Zahlungsaufschubs Zinsen in entsprechender Anwendung des § 234 der Abgabenordnung zu erheben. ⁵Überschreiten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter den Gewinn im Sinne des Absatzes 2, gilt Satz 4 mit der Maßgabe, dass die Zinsen nur auf den Unterschiedsbetrag erhoben werden. ⁶Bei der Zinsberechnung ist davon auszugehen, dass der Unterschiedsbetrag anteilig auf alle Jahresraten entfällt.

(3) bis (10) *unverändert*

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

...
(14) ... ³§ 6b Abs. 2a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I 2338) ist erstmals auf Gewinne im Sinne des § 6b Abs. 2 anzuwenden, die in nach dem 31. Dezember 2017 beginnenden Wirtschaftsjahren entstanden sind.

...

Autor: Dr. Hendrik **Marchal**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Hamburg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Kompaktübersicht

J 18-1 **Inhalt der Änderung:** In Abs. 2a wird mit den neu eingefügten Sätzen 4 bis 6 eine Regelung zur Verzinsung für den Fall eingeführt, dass der Stpfl. die beabsichtigte Reinvestition ganz oder teilweise unterlässt. Nach § 6b Abs. 2a Satz 4 sind für die Dauer des durch die Ratenzahlung gewährten Zahlungsaufschubs Zinsen in entsprechender Anwendung des § 234 AO zu erheben, sofern der Nachweis einer in § 6b Abs. 2a Satz 1 genannten Anschaffung oder Herstellung von WG, die einem BV des Stpfl. in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR zuzuordnen sind, unterbleibt. Sofern die AK oder HK der angeschafften oder hergestellten WG den Gewinn iSv. § 6b Abs. 2 unterschreiten, gilt nach § 6b Abs. 2a Satz 5 die Regelung des § 6b Abs. 2a Satz 4 mit der Maßgabe, dass die Zinsen nur auf den Unterschiedsbetrag erhoben werden. Nach § 6b Abs. 2a Satz 6 ist bei der Zinsberechnung davon auszugehen, dass der Unterschiedsbetrag anteilig auf alle Jahresraten entfällt.

Rechtsentwicklung:

J 18-2

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2015** s. § 6b Anm. 2f. und 87.

► **„JStG 2018“ v. 11.12.2018** (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Einführung der Verzinsungsregelung in § 6b Abs. 2a Sätze 4 bis 6.

Zeitlicher Anwendungsbereich: § 6b Abs. 2a in der geänderten Fassung ist auf Gewinne anzuwenden, die in nach dem 31.12.2017 beginnenden Wj. entstanden sind (Art. 1 Nr. 3 „JStG 2018“ v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377). J 18-3

Grund und Bedeutung der Änderung:

J 18-4

► **Grund der Änderung:** Nach § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 ist eine Reinvestition unter Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven des veräußerten WG nur möglich, wenn das Reinvestitionsgut einer inländ. BS zuzuordnen ist. Der EuGH hatte hierzu festgestellt, dass die Beschränkung des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 auf Reinvestitionsgüter, die zum AV einer inländ. BS gehören, unionsrechtswidrig ist (vgl. EuGH v. 16.4.2015 – C-591/13 – Kommission/Deutschland, FR 2015, 460). Als Reaktion hierauf hatte der Gesetzgeber im Jahr 2015 § 6b Abs. 2a eingeführt (s. hierzu § 6b Anm. 3 und 87).

§ 6b Abs. 2a gibt dem Stpfl. das Wahlrecht, die auf den Veräußerungsgewinn von WG iSv. § 6b Abs. 1 Satz 1 entstandene und festzusetzende Steuer auf Antrag in fünf gleichen Raten zu entrichten, wenn er im Wj. der Veräußerung oder in den folgenden vier Wj. WG iSv. § 6b Abs. 1 Satz 2 anschafft oder herstellt, die einem BV des Stpfl. in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR zuzuordnen sind. Der Antrag auf Ratenzahlung muss nach § 6b Abs. 2a Satz 2 im Jahr der Veräußerung gestellt werden. Für die Antragstellung nach § 6b Abs. 2a ist nicht erforderlich, dass der Stpfl. nachweist, den Gewinn reinvestieren zu wollen (vgl. BMF v. 7.3.2018 – IV C 6 - S 2139/17/10001:001, 2018/0024866, BStBl. I 2018, 309, Rz. 10; hierzu auch Kanzler, NWB 2018, 1688). Sofern der Stpfl. den Veräußerungsgewinn nicht oder nur anteilig reinvestiert, hatte dies bislang keine Folgen, da die Regelung zum Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 für die Ratenzahlung nach § 6b Abs. 2a nicht gilt. In Anbetracht des mit der Ratenzahlung verbundenen Stundungseffekts wurde daher empfohlen, den Antrag nach § 6b Abs. 2a Satz 2 auch dann zu stellen, wenn eine Reinvestition nur teilweise oder gar nicht beabsichtigt war (vgl. § 6b Anm. 89; zur Berechnung des wirtschaftlichen Vorteils aufgrund der Ratenzahlung eingehend Watrin/Riegler, FR 2016, 345; Richter, FR 2016, 652).

Der Gesetzgeber war der Ansicht, dass bei vollständig oder teilweise ausbleibender Reinvestition kein Grund dafür besteht, die Ratenzahlung nach § 6b Abs. 2a Satz 1 zinslos zu gewähren (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch., BTDrucks. 19/5595, 73). Auch der EuGH hatte in

seiner Entscheidung aus dem Jahr 2015 festgestellt, dass bei Einführung einer Regelung zum Aufschub der Versteuerung eine Verzinsung zulässig ist (EuGH v. 16.4.2015 – C-591/13 – Kommission/Deutschland, FR 2015, 460 Rz. 67). Die nunmehr eingeführte Verzinsung nach § 6b Abs. 2a Satz 4 soll dem Stpfl. in dem Fall der vollständig oder teilweise ausbleibenden Reinvestition den wirtschaftlichen Vorteil nehmen, den dieser durch die Ratenzahlung nach § 6b Abs. 2a Satz 1 erlangt hat. § 6a Abs. 2a Satz 4 EStG unterscheidet sich insoweit von dem Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG, als dass nicht wie dort der Gewinn verzinst wird, sondern die auf den gesamten Veräußerungsgewinn entfallende Steuer; eine Beschränkung des Antrags wie im Rahmen von § 6b Abs. 1 und 2 EStG auf einen Teil des Gewinns ist ebenso ausgeschlossen wie eine teilweise Verwendung zur Übertragung auf ein Reinvestitionsgut oder die partielle Einstellung in eine Rücklage (kritisch hierzu Kanzler, NWB 2019, 546, 549).

► **Bedeutung der Änderung:** Dem Gesetzgeber ist zuzugeben, dass kein zwingender Grund dafür besteht, dem Stpfl. den wirtschaftlichen Vorteil aufgrund der Ratenzahlung bei ganz oder teilweise unterbleibender Reinvestition zu belassen. Da auch der EuGH eine Verzinsung für grundsätzlich zulässig erachtet, dürfte die Neuregelung unionsrechtskonform sein. Allerdings schießt die Neuregelung insoweit über das Ziel hinaus, als der wirtschaftliche Vorteil des Stpfl. in vielen Fällen deutlich niedriger als die nach § 234 AO festgesetzten Stundungszinsen von 6 % pro Jahr sein dürfte und der Nachweis eines niedrigeren wirtschaftlichen Vorteils nicht möglich ist. Weiterhin ist es unter dem Blickwinkel von Art. 3 Abs. 1 GG bedenklich, dass im Rahmen von § 6b Abs. 2a EStG ein Zwang zur Inanspruchnahme der Stundung der auf den gesamten Veräußerungsgewinn entfallenden Steuer besteht, während die Wahlrechte nach § 6b Abs. 1 und 3 EStG in Bezug auf die Höhe der Begünstigung vom Steuerpflichtigen gehandhabt werden können (hierzu Kanzler, NWB 2019, 546, 551). Unabhängig davon ist die Frage, ob die gesetzliche Verzinsung von 6 % pro Jahr verfassungskonform ist, ist noch nicht höchstrichterlich entschieden; allerdings hat der BFH Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Nachzahlungszinsen gemäß §§ 233a, 238 AO (vgl. BFH, Beschl. v. 25.4.2018 – XI B 21/18, BStBl. II 2018, 415; auch BFH, Beschl. v. 3.9.2018 – VIII B 15/18, FR 2019, 143; hierzu auch BMF, Schr. v. 14.12.2018 – IV A 3-S 0465/18/10005-01, 2018/1019336, BStBl. I 2018, 1393). Die Steuerpflichtigen sollten daher, um die mit der Verzinsung verbundenen Nachteile zu vermeiden, den Antrag nach § 6b Abs. 2a Satz 2 nur stellen, wenn sie tatsächlich Reinvestitionen beabsichtigen.