

§ 6b

Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 1997 (BGBl. I, 821; BStBl. I, 415), zuletzt geändert durch UntStFG v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3858; BStBl. I 2002, 35)

(1) ¹Steuerpflichtige, die

Grund und Boden,

Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn der Aufwuchs zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört, oder

Gebäude

veräußern, können im Wirtschaftsjahr der Veräußerung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Satz 2 bezeichneten Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden sind, einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns abziehen. ²Der Abzug ist zulässig bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von

1. Grund und Boden, soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden entstanden ist,
2. Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn der zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört, soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden oder der Veräußerung von Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden entstanden ist, oder
3. Gebäuden, soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden, von Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden oder Gebäuden entstanden ist.

³Der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden steht ihre Erweiterung, ihr Ausbau oder ihr Umbau gleich. ⁴Der Abzug ist in diesem Fall nur von dem Aufwand für die Erweiterung, den Ausbau oder den Umbau der Gebäude zulässig.

(2) ¹Gewinn im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt, mit dem das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen gewesen wäre. ²Buchwert ist der Wert, mit dem ein Wirtschaftsgut nach § 6 anzusetzen ist.

(3) ¹Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach Absatz 1 nicht vorgenommen haben, können sie im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. ²Bis zur Höhe dieser Rücklage können sie von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Absatz 1 Satz 2 bezeichneten Wirtschaftsgüter, die in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt worden sind, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaf-

fung oder Herstellung einen Betrag unter Berücksichtigung der Einschränkungen des Absatzes 1 Satz 2 bis 4 abziehen. ³Die Frist von vier Jahren verlängert sich bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluß des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs begonnen worden ist. ⁴Die Rücklage ist in Höhe des abgezogenen Betrags gewinnerhöhend aufzulösen. ⁵Ist eine Rücklage am Schluß des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen, soweit nicht ein Abzug von den Herstellungskosten von Gebäuden in Betracht kommt, mit deren Herstellung bis zu diesem Zeitpunkt begonnen worden ist; ist die Rücklage am Schluß des sechsten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.

(4) ¹Voraussetzung für die Anwendung der Absätze 1 und 3 ist, daß

1. der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 oder § 5 ermittelt,
2. die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben,
3. die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte *eines Betriebs des Steuerpflichtigen* gehören,
4. der bei der Veräußerung entstandene Gewinn bei der Ermittlung des im Inland steuerpflichtigen Gewinns nicht außer Ansatz bleibt und
5. der Abzug nach Absatz 1 und die Bildung und Auflösung der Rücklage nach Absatz 3 in der Buchführung verfolgt werden können.

²Der Abzug nach den Absätzen 1 und 3 ist bei Wirtschaftsgütern, die zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören oder der selbständigen Arbeit dienen, nicht zulässig, wenn der Gewinn bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs entstanden ist.

(5) An die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des Absatzes 1 tritt in den Fällen, in denen das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr vor der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden ist, der Buchwert am Schluß des Wirtschaftsjahrs der Anschaffung oder Herstellung.

(6) ¹Ist ein Betrag nach Absatz 1 oder 3 abgezogen worden, so tritt für die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung oder in den Fällen des § 6 Absatz 2 im Wirtschaftsjahr des Abzugs der verbleibende Betrag an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ²In den Fällen des § 7 Absatz 4 Satz 1 und Absatz 5 sind die um den Abzugsbetrag nach Absatz 1 oder 3 geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten maßgebend.

(7) Soweit eine nach Absatz 3 Satz 1 gebildete Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst wird, ohne daß ein entsprechender Betrag nach Absatz 3 abgezogen wird, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahrs, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 vom Hundert des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.

(8) ¹Werden Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Ent-

wicklungsmaßnahmen an einen der in Satz 2 bezeichneten Erwerber übertragen, sind die Absätze 1 bis 7 mit der Maßgabe anzuwenden, daß

1. die Fristen des Absatzes 3 Satz 2, 3 und 5 sich jeweils um drei Jahre verlängern und
2. an die Stelle der in Absatz 4 Nr. 2 bezeichneten Frist von sechs Jahren eine Frist von zwei Jahren tritt.

²Erwerber im Sinne des Satzes 1 sind Gebietskörperschaften, Gemeindeverbände, Verbände im Sinne des § 166 Abs. 4 des Baugesetzbuchs, Planungsverbände nach § 205 des Baugesetzbuchs, Sanierungsträger nach § 157 des Baugesetzbuchs, Entwicklungsträger nach § 167 des Baugesetzbuchs sowie Erwerber, die städtebauliche Sanierungsmaßnahmen als Eigentümer selbst durchführen (§ 147 Absatz 2 und § 148 Absatz 1 Baugesetzbuch).

(9) Absatz 8 ist nur anzuwenden, wenn die nach Landesrecht zuständige Behörde bescheinigt, daß die Übertragung der Wirtschaftsgüter zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen an einen der in Absatz 8 Satz 2 bezeichneten Erwerber erfolgt ist.

(10) ¹Steuerpflichtige, die keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen sind, können Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bis zu einem Betrag von 500 000 Euro im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren auf die Anschaffungskosten von neu angeschafften Anteilen an Kapitalgesellschaften oder abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern oder in den folgenden vier Wirtschaftsjahren auf die Anschaffungskosten von neu angeschafften Gebäuden nach Maßgabe der Sätze 2 bis 11 übertragen. ²Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter übertragen, so kann ein Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen und nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3 c Abs. 2 steuerbefreiten Betrags von den Anschaffungskosten für Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter abgezogen werden. ³Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf neu angeschaffte Anteile an Kapitalgesellschaften übertragen, mindern sich die Anschaffungskosten der neu erworbenen Anteile an Kapitalgesellschaften in Höhe des Veräußerungsgewinns einschließlich des nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3 c Abs. 2 steuerbefreiten Betrages. ⁴Absatz 2, Absatz 4 Satz 1 Nr. 1, 2, 3, 5 und Satz 2 sowie Absatz 5 sind sinngemäß anzuwenden. ⁵Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach den Sätzen 1 bis 4 nicht vorgenommen haben, können sie eine Rücklage nach Maßgabe des Satzes 1 einschließlich des nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3 c Abs. 2 steuerbefreiten Betrages bilden. ⁶Bei der Auflösung der Rücklage gelten die Sätze 2 und 3 sinngemäß. ⁷Im Fall des Satzes 2 ist die Rücklage in gleicher Höhe um den nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3 c Abs. 2 steuerbefreiten Betrag aufzulösen. ⁸Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden

Wirtschaftsjahrs noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.⁹ Der Gewinn des Wirtschaftsjahrs, in dem die Rücklage aufgelöst wird, ist für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 vom Hundert des nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 steuerbefreiten aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.¹⁰ Für die zum Gesamthandsvermögen von Personengesellschaften oder Gemeinschaften gehörenden Anteile an Kapitalgesellschaften gelten die Sätze 1 bis 9 nur, soweit an den Personengesellschaften und Gemeinschaften keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind.¹¹ Die Sätze 1 bis 10 sind bei der Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes nur anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des § 3 Nr. 40 Satz 4 erfüllt sind.

(10) Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften tritt an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft oder die Gemeinschaft, soweit Wirtschaftsgüter zum Gesamthandsvermögen der Gesellschaft oder Gemeinschaft gehören.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 1997 (BGBl. I, 821; BStBl. I, 415), zuletzt geändert durch UntStFG v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3858; BStBl. I 2002, 35)

...

(18 a) ¹§ 6b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2001 vorgenommen werden. ²Für Veräußerungen, die vor diesem Zeitpunkt vorgenommen worden sind, ist § 6b in der im Veräußerungszeitpunkt geltenden Fassung weiter anzuwenden.

...

(59 d) § 52 Abs. 8 in der Fassung des Artikels 1 Nr. 59 des Jahressteuergesetzes 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl. I S. 1250) ist nicht anzuwenden. § 52 Abs. 8 in der Fassung des Artikels 8 Nr. 5 des Dritten Finanzmarktförderungsgesetzes vom 24. März 1998 (BGBl. I S. 529) ist in folgender Fassung anzuwenden:

„(8) § 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 und Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem Inkrafttreten des Artikels 7 des Dritten Finanzmarktförderungsgesetzes vorgenommen werden.“

...

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Thomas **Köster**,
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Aachen
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.		
Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 6b durch das UntStFG		Erläuterungen zu der Aufhebung des Abs. 10 aF durch das UntStFG			
I.	Überblick zu § 6b	J 01-1	I.	Inhalt der Gesetzesänderung	J 01-15
II.	Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen		II.	Rechtsfolgen	J 01-16
	1. Rechtsentwicklung		Erläuterungen zu der Änderung des Abs. 10 nF		
	a) Gesetzesentwicklung	J 01-2	I.	Wahlrecht auf Gewinnübertragung (Satz 1)	
	b) Entwicklung des Reformvorhabens zum UntStFG	J 01-3	1.	Tatbestandsvoraussetzungen	J 01-17
	2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen	J 01-4	2.	Rechtsfolge	J 01-18
III.	Verfassungsrechtliche Bedenken in Zusammenhang mit der Rückänderung des Abs. 4 Nr. 3	J 01-5	3.	Höchstbetragsregelung	J 01-19
IV.	Grund und Bedeutung der Änderungen durch das UntStFG		4.	Reinvestitionsfristen und -bedingungen	J 01-20
	1. Grund der Änderungen	J 01-6	5.	Übergang einer § 6b-Rücklage auf eine Kapitalgesellschaft	J 01-21
	2. Bedeutung der Änderungen	J 01-7	II.	Gewinnübertragung bei Gebäuden und beweglichen Wirtschaftsgütern (Satz 2)	J 01-22
V.	Überblick über Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 6b nF	J 01-8	III.	Gewinnübertragung auf Anteile an Kapitalgesellschaften (Satz 3)	J 01-23
VI.	Verhältnis zu anderen Vorschriften		IV.	(Rück-)Verweise auf weitere Voraussetzungen des § 6b (Satz 4)	J 01-24
	1. Verhältnis zum Handelsrecht	J 01-9	V.	Rücklagebildung (Satz 5)	J 01-25
	2. Verhältnis zu den Vorschriften des EStG	J 01-10	VI.	Übertragung bzw. Auflösung der Rücklage (Sätze 6 und 7)	J 01-26
	3. Verhältnis zu den Vorschriften des KStG	J 01-11	VII.	Zwangsauflösung der Rücklage (Satz 8)	J 01-27
	4. Verhältnis zu den Vorschriften des UmwStG	J 01-12	VIII.	Zinszuschlag (Satz 9)	J 01-28
Erläuterungen zu der Änderung des Abs. 4 Nr. 3 durch das UntStFG			IX.	Beschränkung der Gewinnübertragung (Satz 10)	J 01-29
I.	Inhalt der Gesetzesänderung	J 01-13	X.	Sonderregelung für einbringungsgeborene Anteile (Satz 11)	J 01-30
II.	Rechtsfolgen	J 01-14			

Allgemeine Erläuterungen zu den Änderungen des § 6b durch das UntStFG

Schrifttum: G. FÖRSTER, Ausgewählte Fragen bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, Stbg. 2001, 657; U. FÖRSTER, Die steuerneutrale Übertragung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Personenunternehmen, DStR 2001, 1913; LEY/STRAHL, Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2001/2002, DStR 2001, 1997; RÖDDER/SCHUMACHER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, DStR 2001, 1634; SEIFERT, Zum Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, StuB 2001, 1120; STRAHL, Die Übertragung stiller Reserven gem. § 6b EStG in der Entwurfsfassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes, FR 2001, 1154; CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL, Steueränderungen 2002, Köln 2002; HARTMANN/MEYER, Die Bildung von § 6b-Rücklagen nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz, Inf 2002, 141; HOFFMANN, Der Transfer von Einzel-Wirtschaftsgütern gemäß § 6 Abs. 5 EStG nach Verabschiedung des UntStFG, GmbHR 2002, 125; KANZLER, Die Reinvestitionsvergünstigung des § 6b EStG i. d. F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes, FR 2002, 117; LINKLÄTERS OPPENHOFF & RÄDLER, Steueränderungen zum 1. 1. 2002 im Unternehmensbereich, DB-Beilage 1/2002; NEUMANN, Übertragung von Veräußerungsgewinnen nach dem UntStFG, EStB 2002, 96; PFLÜGER/ZWERGER, Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, GStB 2002, 62; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz: wesentliche Änderungen des verkündeten Gesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2002, 105; STRAHL, Die Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft durch eine Personenunternehmung, KÖSDI 2002, 13145.

J 01-1

I. Überblick zu § 6b

§ 6b ist durch das StÄndG 1964 in das EStG eingefügt worden und gehört als klassische Lenkungsnorm zum ständigen Repertoire gestaltender Steuerberatung und vorausschauender Steuerplanung (KANZLER, FR 2002, 117). § 6b gestattet die Übertragung solcher stiller Reserven auf Reinvestitionen, die sich während längerer Zeit (6-Jahresfrist) in bestimmten Arten von WG des Anlagevermögens gebildet haben und die anlässlich einer entgeltlichen Veräußerung (oder eines vergleichbaren Vorgangs) aufgedeckt werden. Die Norm soll die ökonomisch sinnvolle Anpassung der Wirtschaft an strukturelle Veränderungen fördern, eine Substanzbesteuerung des Anlagevermögens vermeiden, die Finanzierungsmöglichkeiten der Unternehmen ganz allgemein verbessern und nach der aktuellen Änderung durch das UntStFG auch noch „eine Belastungsgleichheit zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen“ herstellen. Das BMF bezeichnet die Neuregelung des Abs. 10 durch das UntStFG sogar als „Mittelstandskomponente“ im Unternehmenssteuerrecht (Nachweis bei KANZLER, FR 2002, 117 [118]; „Mittelständische Unternehmen sind solche, denen der Staat im Insolvenzfall nicht hilft“, HAKELMACHER, WPg. 2002, 169 [170]).

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

1. Rechtsentwicklung

a) Gesetzesentwicklung

J 01-2

Gesetzesentwicklung bis 1986: s. § 6b Anm. 3.

StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224): Für Veräußerungen, die nach dem 31. 12. 1989 stattgefunden haben, sind folgende Änderungen erfolgt:

- ▷ Veräußerungsgewinne können auch von den Anschaffungs-/Herstellungskosten (AHK) der im Vorjahr angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter (WG) abgezogen werden. In diesen Fällen tritt an die Stelle der AHK der Buchwert des Reinvestitionsguts am Ende des vorangegangenen Wj. (Einfügung von Abs. 5).
- ▷ Die Möglichkeit, Gewinne auf Anteile an KapGes. zu übertragen, wurde abgeschafft.
- ▷ Der Veräußerungsgewinn kann nur noch in Höhe von 50 vH übertragen werden. In vollem Umfang können jedoch weiterhin die aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden, die bei der Veräußerung von Grund und Boden, Aufwuchs auf und Anlagen im Grund und Boden land- und forstwirtschaftlicher Betriebe sowie Gebäuden entstanden sind.

WoBauFG v. 22. 12. 1989 (BGBl. I, 2408; BStBl. I, 505): Für Veräußerungen nach dem 31. 12. 1989 gelten die nachfolgenden Änderungen:

- ▷ Die Möglichkeit, Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. auf Anteile an KapGes. zu übertragen, wurde beschränkt auf Unternehmensbeteiligungsgesellschaften wieder eingeführt (teilweise Rückgängigmachung der Änderung durch das StReformG 1990).
- ▷ Der Reinvestitionszeitraum wurde von zwei auf vier Jahre – bei hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre – verlängert.
- ▷ § 6b Abs. 3 Satz 6, der die Bildung einer stfreien Rücklage davon abhängig gemacht hatte, dass in der Handelsbilanz ein entsprechender Passivposten ausgewiesen wurde, wurde gestrichen, da nach § 5 Abs. 1 Satz 2 strechtliche Wahlrechte in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben sind.
- ▷ Abs. 6, der die AfA-Bemessungsgrundlage bei Anwendung des § 6b regelt, wurde ohne inhaltliche Änderungen neu gefasst.
- ▷ Der Gewinnzuschlag ist nach der geänderten Fassung des Abs. 7 auch dann zu erheben, wenn die Rücklage vor Ablauf des vollen Reinvestitionszeitraums ganz oder teilweise gewinnerhöhend aufgelöst wird. Vor dieser Änderung war str., ob für diese Fälle die Zinspflicht ebenfalls eingreift.

JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes., die in Wj. entstehen, die nach dem 31. 12. 1995 und vor dem 1. 1. 1999 enden, werden begünstigt. Der Veräu-

berungsgewinn kann in voller Höhe auf angeschaffte Anteile an KapGes. im Beitrittsgebiet übertragen werden, soweit damit mittelständischen Unternehmen Eigenkapital zugeführt wird (Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 iVm. § 52 Abs 8 idF d. JStG 1996).

Drittes Finanzmarktförderungsgesetz v. 24. 3. 1998 (BGBl. I, 529; BStBl. I, 369): In Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 wurde der Begriff „Unternehmensbeteiligungsgesellschaften“ klargestellt und in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 die Zugehörigkeitsfrist für KapGesAnteile, die von Unternehmensbeteiligungsgesellschaften veräußert werden, auf 1 Jahr verkürzt.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): Mit Wirkung für Veräußerungen nach dem 31. 12. 1998 sind (soweit nicht nachfolgend erneut korrigiert) die nachfolgenden Änderungen wirksam:

- ▶ *Nach Abs. 1* sind nur noch Veräußerungen von
 - Grund und Boden,
 - Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörenden Grund und Boden, wenn dieser zu einen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört, sowie
 - Gebäuden
 steuerbegünstigt, soweit die Reinvestition auch auf diese WG entfällt. Nach der bis zu dieser Änderung geltenden Rechtslage waren demgegenüber
 - zusätzlich auch Veräußerungsgewinne insbesondere aus Anteilen an KapGes., aus Schiffen und aus abnutzbaren beweglichen WG mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren übertragbar, wobei
 - zudem auch die Übertragung von Veräußerungsgewinnen zwischen allen Kategorien dieser WG uneingeschränkt zulässig war.
- ▶ *Abs. 4 Satz 1 Nr. 3* wurde neu gefasst: Die Übertragung von stillen Reserven ist nur noch innerhalb verschiedener Betriebe eines Stpfl. möglich. Die Möglichkeit der anteiligen Übertragung auf WG, die zum Gesamthandsvermögen einer PersGes. gehören, an der auch der veräußernde Stpfl. beteiligt ist, entfällt (Änderung wieder aufgehoben durch UntStFG, s. nachfolgend).
- ▶ *Abs. 8 Satz 2* wurde aufgehoben, weil Anteile an KapGes. und Schiffen nicht mehr zu den begünstigten Veräußerungsobjekten gehören.
- ▶ *Abs. 10* wurde angefügt: Danach sind Übertragungen stiller Reserven zwischen dem Gesamthandsvermögen von PersGes./Gemeinschaften und ihren Gesellschaftern ausgeschlossen (Änderung wieder aufgehoben durch UntStFG, s. nachfolgend).

StÄndG 2001 v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3794; BStBl. I 2002, 4): § 52 Abs. 59d wurde in das Gesetz eingefügt.

UntStFG v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3858; BStBl. I 2002, 35): Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 wurde geändert, Abs. 10 neu gefasst und § 52 Abs. 18a eingefügt. Mit Wirkung für Veräußerungen, die nach dem 31. 12. 2001 erfolgen (§ 52 Abs. 18a), sind die nachfolgenden Änderungen wirksam:

► *Abs. 4 Satz 1 Nr. 3* wurde insoweit geändert, als nunmehr die angeschafften oder hergestellten WG nicht mehr zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte *eines Betriebs des Stpfl.* gehören müssen, sondern allein schon die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte genügt. Daraus folgt, dass damit auch wieder die Möglichkeit der Übertragung zunächst stfrei gestellter Veräußerungsgewinne eines Gesellschafters auf AHK im Gesamthandsbereich einer PersGes. eröffnet worden ist.

► *Abs. 10* wurde in zweierlei Hinsicht neu gefasst. Zum einen wurde die für Veräußerungen nach dem 31. 12. 1998 geltende Fassung des Abs. 10 insgesamt aufgehoben; mit dieser Aufhebung ist nunmehr eine Rückkehr zur schon vor dem VZ 1999 geltenden Rechtslage der personenbezogenen Betrachtungsweise (bei PersGes. und Gemeinschaften) vollzogen worden. Zum anderen wurde mit dem neugefassten Abs. 10 die Möglichkeit der (auf 500 000 € begrenzten) Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung von Anteilen an KapGes. durch eine Personenunternehmung eröffnet.

Entwurf eines Fünften Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen (BTDrucks. 14/8286): Dieser Gesetzentwurf in der am 24. 4. 2002 vom FinAussch. verabschiedeten Fassung (BTDrucks. 14/8887) sieht zwei Nachbesserungen der Änderungen durch das UntStFG vor:

► *In den Sätzen 1 bis 3 des Abs. 10 nF* wird die Begünstigung der Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung von Anteilen an KapGes. durch eine Personenunternehmung über die Anschaffung begünstigter Reinvestitionsgüter hinaus auch auf deren Herstellung erweitert.

► *In Abs. 10 Satz 9* wird durch eine Neuformulierung klargestellt, dass eine Verzinsung der Rücklage bei Auflösung nur erfolgen muss, soweit die Rücklage nicht übertragen wurde.

b) Entwicklung des Reformvorhabens zum UntStFG

J 01-3

Dem nunmehr verabschiedeten Gesetzeswortlaut geht eine inhaltlich wechselvolle Geschichte voraus (dazu auch KANZLER, FR 2002, 117 [122]), wobei allerdings die Entscheidung zur Rückkehr zur personenbezogenen Betrachtungsweise zu keiner Zeit str. war.

Referentenentwurf v. 3. 8. 2001: Hier war nur die schlichte Aufhebung des Abs. 10 aF vorgesehen; Überlegungen zum Regelungsinhalt des Abs. 10 nF waren zuvor noch im Bericht der BReg. (Beilage zu FR 11/2001, 5) mit ausführlicher Begründung ausdrücklich abgelehnt worden.

Gesetzentwurf der Bundesregierung: Dort war zunächst (BTDrucks. 14/6882, 6) vorgesehen, dass Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. nur von den AK für Anteile an KapGes. abgezogen werden können (dh. ausschließliche Begünstigung der Reinvestition in Anteile an KapGes.), dies jedoch bis zur vollen Höhe des entstandenen Gewinns und somit ohne Höchstbetragsbeschränkung. Eine etwaig gebildete Rücklage

sollte zwei Wj. nach ihrer Bildung gewinnerhöhend aufgelöst werden müssen.

Finanzausschuss: Nach den Beschlüssen des FinAussch. (BTDrucks. 14/7343) war vorgesehen, einen Abzug der Veräußerungsgewinne zusätzlich auch von den AK von Gebäuden oder abnutzbaren beweglichen WG zuzulassen, nunmehr aber betragsmäßig begrenzt auf einen Höchstbetrag von 50 000 €. Die Reinvestitionsfrist sollte danach weiterhin zwei Wj. betragen.

Vermittlungsausschuss: Im Vermittlungsausschuss wurde der Höchstbetrag auf 500 000 € erhöht und die Reinvestitionsfrist bei Übertragung auf die AK von neu angeschafften Gebäuden auf vier Wj. verlängert.

J 01-4 2. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen

Zeitliche Anwendung des § 6b: Ausweislich der Anwendungsvorschrift des ebenfalls mit dem UntStFG neu eingefügten § 52 Abs. 18a ist § 6b idF des UntStFG erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2001 vorgenommen werden. Für Veräußerungen, die vor diesem Zeitpunkt vorgenommen worden sind, ist § 6b in der im Veräußerungszeitpunkt geltenden Fassung weiter anzuwenden. Der Zeitpunkt der Veräußerung bestimmt sich nach den allgemeinen ertragstl. Gesichtspunkten (zu Gestaltungen vgl. zB § 8b KStG Anm. R 32).

Rückwirkung: Das UntStFG erweitert also sowohl im Bereich des Abs. 4 Nr. 3 als auch im Bereich des Abs. 10 nF die Steuerbegünstigung nach § 6b für Veräußerungen nach dem 31. 12. 2001.

► *Abs. 4 Nr. 3:* Bei der Rückkehr zur personenbezogenen Betrachtungsweise kann eine Rückwirkung eintreten, wenn Gewinne aus der Veräußerung nach dem 31. 12. 2001 nach Abs. 1 Satz 1 zulässigerweise auf im vorangegangenen Wj. angeschaffte oder hergestellte WG, die zum Gesamthandsvermögen einer PersGes. gehören, an der auch der veräußernde Stpfl. beteiligt ist, übertragen werden. Diese Rückwirkung ist uE systemgerecht, da es sich insoweit nur um die technische Abwicklung der eigentlichen Begünstigung, nämlich der „Steuerfreistellung“ bestimmter Veräußerungsgewinne handelt.

► *Abs. 10 nF:* Da im Regelungskreis des Abs. 10 nF auf die Übertragung von Veräußerungsgewinnen „im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder den folgenden zwei Wirtschaftsjahren“ abgestellt wird, kommt es hier bei einer am Wortlaut orientierten Auslegung der Norm abweichend von dem Regelungsinhalt des Abs. 1 Satz 1 („Übertragung im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr“) nicht zu einer Rückwirkung.

Zeitliche Anwendung des § 52 Abs. 59d: § 52 Abs. 59d regelt die Anwendung der auf die Wj. 1996 bis 1999 begrenzten Vorschrift des § 52 Abs. 8 in der Fassung des Art. 8 Nr. 5 des dritten Finanzmarktförderungsgesetzes v. 24. 3. 1998 (BGBl. I, 529; BStBl. I, 369).

§ 52 Abs. 8 in der Fassung des Art. 1 Nr. 59 des JStG 1996 stand seit seiner Einführung unter dem Vorbehalt der Genehmigung der Europäischen Kommission (Art. 93 Abs. 3 Satz 3 EG-Vertrag; vgl. BMF v. 2. 1. 1996, BStBl. I, 2) und ist nie

wirksam geworden, weil die Kommission die Regelung nicht genehmigt hat (Schreiben v. 21. 1. 1998; Entscheidung der Kommission 98/476/EG). Sie hat entschieden, dass diese Regelung eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfe darstellt. Die Bundesrepublik Deutschland hat gegen diese Entscheidung geklagt; der EuGH hat diese Klage mit Urt. v. 19. 9. 2000 (Rechtssache C-156/98) abgewiesen. Danach ist die Entscheidung der Kommission rechtskräftig.

Ausweislich der Gesetzesbegründung trägt die Nichtanwendung der jeweiligen Gesetzesfassungen des § 52 Abs. 8 der Entscheidung der Europäischen Kommission sowie der Entscheidung des Europäischen Gerichtshof (jeweils mit dem Ergebnis der Unzulässigkeit der Regelung) Rechnung. Die Nichtanwendung bzw. die Anwendung der Fassung in anderer Form der bisher in § 52 Abs. 8 enthaltenen Regelung hat wegen des von Beginn an bestehenden Genehmigungsvorbehalts nur deklaratorische Bedeutung; es handelt sich dabei um den seltenen Fall einer „doppelstöckigen“ Anwendungsvorschrift (Anwendungsvorschrift zu einer Anwendungsvorschrift). Diese bemerkenswerte Konstellation basiert auf der Tatsache, dass der Gesetzgeber mit dem JStG 1996 eine dem § 6b entsprechende besondere Förderung (Übertragung stiller Reserven) begrenzt auf die Wj. 1996 bis 1999 und begrenzt auf Fördergebetsunternehmen in der Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 8 „versteckt“ hat. Diese umfangreiche Begünstigungsnorm sah – verkürzt dargestellt – die Übertragungsmöglichkeit von Veräußerungsgewinnen in voller Höhe auf Anteile an kleinen und mittleren KapGes. mit Sitz und Geschäftsleitung in den neuen Ländern vor und wurde mit dem Dritten Finanzmarktförderungsgesetz fortgeschrieben.

Hervorzuheben ist danach zu dieser Thematik allenfalls noch, dass sich die Feststellung der Unzulässigkeit allein auf die staatliche Beihilfe in den neuen Ländern erstreckt. Die Begünstigung von anerkannten Unternehmensbeteiligungsgesellschaften durch den damaligen § 6b Abs. 1 Nr. 5 wird – entgegen einer zwischenzeitlich anders lautenden Auffassung einzelner FÄ – durch diese Feststellung der Unwirksamkeit nicht berührt.

III. Verfassungsrechtliche Bedenken in Zusammenhang mit der Rückänderung des Abs. 4 Nr. 3

J 01-5

Aus der Regelung zum zeitlichen Anwendungsbereich der Rückänderung des Abs. 4 Nr. 3 folgt, dass entsprechende Veräußerungen nach dem 31. 12. 2001 ebenso begünstigt sind wie solche vor dem 31. 12. 1998. Damit ist im Ergebnis aufgrund der zwischenzeitlich maßgeblichen gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise nur die Übertragbarkeit stiller Reserven aus Veräußerungsvorgängen der zur Rede stehenden Art aus den Jahren 1999, 2000 und 2001 eingeschränkt. Insoweit ist nachdrücklich in Frage zu stellen, ob dieser Befund mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Denn der Stpfl. ist zwar nicht grundsätzlich in seinem Vertrauen auf den Bestand der Gesetze geschützt, aus dem Rechtsstaatsprinzip folgt aber zumindest insoweit eine Kontinuitätsgewähr, die abrupte, sprunghafte und widersprüchliche Änderungen untersagt und es erfordert, Eingriffe in schutzwürdige Vertrauenstatbestände durch angemessene Übergangsregelungen abzumildern oder auszugleichen. Das FG Düss. hat im Aussetzungsbeschluss v. 6. 2. 2002 *nv.*, (unter Hinweis auf die Rspr. des BVerfG und das Fachschrifttum) zur entsprechend gelagerten Problematik der Tarifiermäßigung auf Veräußerungsgewinne gem. § 34 Abs. 3 festgestellt, dass es „schwer wiegenden verfassungsrechtlichen Bedenken“ unterliegt (die Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG sei fraglich), wenn der Gesetzgeber die Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 3 nur für eine Übergangsphase von kurzer Dauer (zwei Jahre) untersagt, dh. eine gesetzliche

Regelung nach einer kurzen Übergangsphase zumindest modifiziert wieder einführt, und insoweit keine Überleitungsvorschrift schafft (die Beschwerde gem. §§ 128, 115 FGO wurde vom FG zugelassen). Überträgt man die auschlaggebenden Erwägungen des FG Düss. (Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot, das Gebot der Kontinuitätsgewähr und die Übergangsgerechtigkeit) auf den vorliegenden Sachverhalt, so drängt sich der Schluss auf, dass auch die Regelung des § 6b für 1999–2001 verfassungswidrig sein könnte, da keine Gründe für die Ungleichbehandlung vergleichbarer Fallgestaltungen (Veräußerung in Jahren vor 1998 oder nach 2002 einerseits sowie Veräußerung in 1999–2001 andererseits) zu erkennen sind. Im Rahmen der Diskussion dieser Problematik wird allerdings zu beachten sein, dass ein Unterschied zu § 34 darin besteht, dass die Tarifbegünstigung eine endgültige Wirkung hat, während § 6b (bei Vernachlässigung von StSatzsenkungen) nur einen Aufschub der Besteuerung vermittelt und sich zudem bei § 34 der Altersversorgungsgedanke niederschlägt.

IV. Grund und Bedeutung der Änderungen durch das UntStFG

J 01-6 1. Grund der Änderungen

Abs. 4 Nr. 3 iVm. Abs. 10 aF: Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/6882, 33) soll im Zuge der „Wiedereinführung“ des Mitunternehmererlasses in § 6 Abs. 5 Satz 3 die Rückkehr zur gesellschafterbezo-genen Betrachtungsweise bei § 6b als „begleitende Folgemaßnahme“ anzu-sehen sein.

Abs. 10 nF: Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/6882, 33) soll durch die Gesetzesänderung eine „Verbesserung der für Investitionen zur Verfügung stehenden Liquidität bei Personenunternehmen“ bewirkt werden. Mit dieser Zielsetzung lässt sich insbesondere das Erfordernis einer sechsjährigen Vorbesitzzeit uE nicht vereinbaren (so auch STRAHL, KÖSDI 2002, 13147), insbes. auch, weil die zunächst für Körperschaften in § 8b Abs. 2 KStG vorgesehene einjährige Behaltefrist in 1999 gestrichen worden ist, so dass bei diesen die StFreiheit ohne jegliche Vorbesitzzeit gewährt wird. Zudem war grundsätzlich beabsichtigt, bei den Personenunternehmen eine Angleichung der Verhältnisse zur stl. Behandlung bei KapGes., die nach § 8b Abs. 2 KStG Anteile an einer anderen KapGes. unabhängig von Beteiligungshöhe und Beteiligungsdauer stfrei veräußern können, herbeizuführen („Ziel, eine Belastungsgleichheit zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen herzustellen“, BTDrucks. 14/7344, 7); auch dieses Ziel wird uE nur rudimentär erreicht.

J 01-7 2. Bedeutung der Änderungen

Abs. 4 Nr. 3 iVm. Abs. 10 aF: Mit der Gesetzesänderung, die eine Rückkehr von der gesellschaftsbezogenen zur gesellschafterbezo-genen Betrachtungsweise bewirkt, wird der Rechtszustand, wie er bis zum 31. 12. 1998 be-standen hat, wieder hergestellt („Rin in die Kartoffeln, raus aus die Kartoffeln“, so KANZLER, FR 2002, 117 [119]). Damit wird ein gesetzgeberi-

scher Irrtum korrigiert, da „nur die gesellschafterbezogene Anwendung des § 6b [...] eine dem Lenkungszweck der Norm angemessene Flexibilität bei der Ausübung der Wahlrechte“ garantiert (so KANZLER, FR 2002, 117 [127]).

Demnach ist jetzt wieder der Stpfl. anspruchsberechtigt für die Bildung von Rücklagen nach § 6b. Damit ist es ausweislich der Gesetzesbegründung wieder zulässig, bei der PersGes. entstandene Veräußerungsgewinne – soweit sie auf den Stpfl. entfallen – auch auf die AK von WG im Sonderbetriebsvermögen des Stpfl. bei der betreffenden PersGes. oder im Einzelunternehmen des Stpfl. zu übertragen. Gegenläufig können demnach auch im Einzelunternehmen oder im Sonderbetriebsvermögen des Stpfl. realisierte Veräußerungsgewinne auf die von der betreffenden PersGes. angeschafften WG übertragen werden, soweit sie anteilig auf den Stpfl. entfallen.

Abs. 10 nF: Nachdem im Zuge des aktuellen Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren KapGes. nach § 8b Abs. 2 KStG Anteile an einer anderen KapGes. unabhängig von Beteiligungshöhe und Beteiligungsdauer stfrei veräußern können, stellt die Neuregelung des Abs. 10 nF für Personenunternehmen im Grundsatz einen wichtigen Schritt auf dem Weg zu einer rechtsformneutralen Besteuerung dar. Angesichts der hohen Hürden – und hier insbesondere des Erfordernisses einer sechsjährigen Vorbesitzzeit – und der betragsmäßigen Begrenzung kann dies aber nur als ein allererster Schritt gewertet werden („deutliche Einengung des Begünstigungsumfangs gegenüber den Kapitalgesellschaften“, so U. FÖRSTER, DStR 2001, 1913 [1915]), dem weitere Schritte werden folgen müssen.

V. Überblick über Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 6b nF J 01-8

Voraussetzungen für die Übertragung stiller Reserven:

- Veräußerung bestimmter WG (Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs mit dem dazugehörigen Grund und Boden oder Gebäuden sowie bei Veräußerung durch Personenunternehmungen Anteile an KapGes.);
- Entstehung eines Veräußerungsgewinns;
- Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5;
- mindestens sechsjährige Zugehörigkeit des veräußerten WG zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte;
- Übertragung der stillen Reserven auf angeschaffte oder hergestellte WG, die zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören (im Regelungskreis des Abs. 10 nF sind nur neu angeschaffte WG begünstigt, wobei hier nach dem Beschl. d. Fin-Aussch. v. 24. 4. 2002 eine Erweiterung auch auf hergestellte WG vorgesehen ist [BT-Drucks. 14/8887]);
- StPfl. des Veräußerungsgewinns im Inland (im Regelungskreis des Abs. 10 nF nicht erforderlich);
- Nachverfolgbarkeit der Übertragung der stillen Reserven in der Buchführung.

Rechtsfolgen: Sind die Voraussetzungen des § 6b erfüllt, können – verkürzt dargestellt – die aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden

- entweder durch den Abzug von den AHK der begünstigten Reinvestitionsgüter
- oder durch die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage.

Übersicht über die zulässigen Übertragungen nach Abs. 10 nF nach dem UntStFG:

Veräußerungs- objekt:	Anteile an KapGes.
Reinvestitionsgüter:	
Anteile an KapGes.	→ im Wj. der Veräußerung oder in den folgenden zwei Wj. → Veräußerungsgewinn bis zu einem Betrag von 500 000 € → Übertragung des gesamten Veräußerungsgewinns einschließlich des nach § 3 Nr. 40 iVm. § 3 c Abs. 2 stbefreiten Betrags
abnutzbare bewegliche WG	→ im Wj. der Veräußerung oder in den folgenden zwei Wj. → Veräußerungsgewinn bis zu einem Betrag von 500 000 € → Übertragung des Veräußerungsgewinns, soweit nicht nach § 3 Nr. 40 iVm. § 3 c Abs. 2 stbefreit
Gebäude	→ im Jahr der Veräußerung oder in den folgenden vier Wj. → Veräußerungsgewinn bis zu einem Betrag von 500 000 € → Übertragung des Veräußerungsgewinns, soweit nicht nach § 3 Nr. 40 iVm. § 3 c Abs. 2 stbefreit

VI. Verhältnis zu anderen Vorschriften

J 01-9 1. Verhältnis zum Handelsrecht

Da § 5 Abs. 1 EStG für die stl. wirksame Ausübung des Wahlrechts zur Rücklagenbildung nach § 6b die übereinstimmende Handhabung im handelsrechtlichen Jahresabschluss voraussetzt, ist dort ein entsprechender sog. „Sonderposten mit Rücklageanteil“ zu passivieren (dazu zB SIEGEL, Der Sonderposten mit Rücklageanteil, in HdJ, Abt. III/4). Die Rechtslage hat sich insoweit durch das UntStFG nicht verändert.

In Hinblick auf den sich an Personenunternehmen wendenden Abs. 10 nF ist an dieser Stelle die Tatsache herzuheben, dass das stl. Sonderbetriebsvermögen (zB ein an die Gesellschaft vermietetes Gebäude) nicht in der Handelsbilanz des Personenunternehmens auszuweisen ist, so dass eine entsprechend aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen resultierende § 6b-Rücklage in der Handelsbilanz nicht ausgewiesen wird.

Soweit wegen einer Rücklage nach § 6b Abs. 10 eine Sonderposten in der Handelsbilanz zu bilden ist, muss uE handelsrechtlich die Tatsache berücksichtigt werden, dass die nach § 6b Abs. 10 gebildete Rücklage gegenüber anderen § 6b-Rücklagen eine eigenständige rechtliche Qualität hat (HARTMANN/MEYER, Inf. 2002, 141 [142]), da sie immer zur Hälfte aus einem stfreien Gewinnanteil besteht; die damit verbundene (potenzielle) StBelas-

tung beträgt also auch nur die Hälfte der üblicherweise mit einem Sonderposten verbundenen StBelastung. Dies sollte uE durch eine entsprechend eindeutige Bezeichnung des Sonderpostens, einen „davon“-Vermerk oder aber eine entsprechende Anhangsangabe erfolgen.

2. Verhältnis zu den Vorschriften des EStG

J 01-10

Verhältnis zu § 3 Nr. 40: Die Neuregelung des Abs. 10 nimmt auf die Beträge nach § 3 Nr. 40 differenziert Bezug:

- ▷ Erfolgt die Übertragung auf neu angeschaffte Anteile an KapGes., so kann der volle Veräußerungsgewinn – einschließlich des stfreien Teils – berücksichtigt werden, weil auch für die neuen Anteile das Halbeinkünfteverfahren gilt; erfolgt die Übertragung hingegen auf neu angeschaffte Gebäude oder abnutzbare bewegliche WG, so kann nur der nicht nach § 3 Nr. 40 iVm. § 3 c Abs. 2 begünstigte Veräußerungsgewinn berücksichtigt werden.
- ▷ Die alternativ mögliche Bildung der Rücklage erfolgt in voller Höhe, dh. einschließlich des nach § 3 Nr. 40 iVm. § 3 c Abs. 2 stfreien Betrags.
- ▷ Bei Auflösung einer solchen Rücklage und der damit einhergehenden Gewinnerhöhung kommt das Halbeinkünfteverfahren und damit die Befreiung nach § 3 Nr. 40 iVm. § 3 c Abs. 2 zum Zuge. Die Begünstigungen beider Regelungskreise können also nicht kumulativ genutzt werden.
- ▷ Die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile ist nur begünstigt, wenn die Voraussetzungen des § 3 Nr. 40 Satz 4 erfüllt sind.

Verhältnis zu § 3 c Abs. 2: Hier gelten die vorstehenden Ausführungen zu § 3 Nr. 40 entsprechend.

Verhältnis zu §§ 4 Abs. 1, 5: Die Anwendung des § 6b setzt voraus, dass der Stpfl. den Gewinn seines Betriebs durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt.

Verhältnis zu § 5 a: Da mit der Neufassung des Abs. 1 durch das StEntlG 1999/2000/2002 Schiffe als begünstigte Veräußerungsobjekte weggefallen sind, hat § 6b für Veräußerungen im Bereich der Schifffahrt ab 1999 grundsätzlich keine Bedeutung mehr.

Verhältnis zu § 6 Abs. 5: Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/6882, 33) erfolgt im Zuge der „Wiedereinführung“ des Mitunternehmererlasses in § 6 Abs. 5 Satz 3 (dh. mit der Umkehrung des Regelungsinhalts in dieser Norm, ausführlich dazu HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 ff.; LEY/STRAHL, DStR 2001, 1997 [2004]) bei § 6b eine Rückkehr von der gesellschaftsbezogenen zur gesellschaftsbezogener Betrachtungsweise als „begleitende Folgemaßnahme“. Die Gesetzesbegründung wird vor dem Hintergrund der Tatsache verständlich, dass mit der in den VZ 1999–2001 geltenden gesellschaftsbezogenen Auslegung des § 6b die Einschränkung der finalen Entnahmelehre in § 6 Abs. 5 Satz 3 durch das StEntlG 1999/2000/2002 abgesichert (dh. deren Umgehung mittels Gestaltungen nach § 6b vermieden; mit Gestaltungsbeispielen STRAHL, FR 2001, 1154 [1155]) werden sollte (so KANZLER, FR 2002, 117 [120]; § 6b Anm. R 14). Nach der

gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise sollte schließlich jeder Rechtsträgerwechsel eines WG zur Realisierung der stillen Reserven führen. Diese grundsätzliche Wertung wurde jedoch bereits mit dem StSenkG wieder aufgegeben, wie die Neuregelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 idF des StSenkG zeigt. Die erneute Änderung des § 6 Abs. 5 Satz 3 durch das UntStFG eröffnet nunmehr noch weitergehende Möglichkeiten, so dass die „begleitende Folgemaßnahme“ in § 6b folgerichtig erscheint.

Die Regelungskreise § 6b und § 6 Abs. 5 sind allerdings aufgrund der fehlenden Rückwirkung der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise auf den 1. 1. 2001 nicht vollständig aufeinander abgestimmt (HARTMANN/MEYER, Inf. 2002, 141).

Aus steuergestalterischer Sicht stellt sich die Frage, ob eine konkrete Übertragung von Grund und Boden, Gebäuden und KapGesAnteilen nach § 6b (soweit die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind) oder nach § 6 Abs. 5 Satz 3 erfolgen soll. Hier kann § 6b gegenüber § 6 Abs. 5 Satz 3 im Einzelfall sowohl vorteilhaft (zB bei teilentgeltlichen Übertragungen bzw. Übernahme von Verbindlichkeiten, da § 6 Abs. 5 nur die unentgeltliche Übertragung sowie die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfasst) als auch (zB wegen der Begünstigung nach § 6b nur entsprechend der Beteiligungsquote) nachteilig sein (ausführlicher dazu HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [133]).

Verhältnis zu § 6c: § 6c, die dem § 6b entsprechende Vorschrift für den Bereich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und nach Durchschnittssätzen, verweist vollumfänglich (mit Ausnahme der dortigen Abs. 4 Nr. 1) auf § 6b. Da § 6c im Rahmen der aktuellen Gesetzesvorhaben nicht geändert wurde, schlagen die aktuellen Gesetzesänderungen in § 6b vollständig auf den Bereich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und nach Durchschnittssätzen gem. § 13a durch. Damit stehen also auch in diesem Bereich (gerade für Land- und Forstwirte) insbesondere die Übertragungs- bzw. Rücklagenbildungsmöglichkeiten des neugefassten § 6b Abs. 10 zur Verfügung (zu den Anwendungsfällen, zB Zuckeraktien und Beteiligungen an Winzergenossenschaften, KANZLER, FR 2002, 117 [123]).

J 01-11 3. Verhältnis zu den Vorschriften des KStG

Verhältnis zu § 8b Abs. 2: Nach § 6b Abs. 10 Satz 1 EStG sind Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (iSd. § 1 Abs. 1 KStG) von der Möglichkeit der Reinvestition bzw. der Bildung der Reinvestitionsrücklage ausgeschlossen, da Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer anderen KapGes. durch Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen bereits nach § 8b Abs. 2 KStG nicht der Besteuerung unterliegen. Die Begünstigungen beider Regelungskreise können also nicht kumulativ genutzt werden.

J 01-12 4. Verhältnis zu den Vorschriften des UmwStG

Verhältnis zu § 21 UmwStG: Bei der Veräußerung von einbringungsgebo- renen Anteilen iSd. § 21 UmwStG wird nach § 6b Abs. 10 Satz 11 der Rege-

lungsinhalt des Abs. 10 Sätze 1–10 (dh. die Möglichkeit der Übertragung aufgedeckter stillen Reserven auf die AK anderer Anteile an KapGes.) nur gewährt, wenn die Voraussetzungen des § 3 Nr. 40 Satz 4 EStG erfüllt sind (vgl. dazu ausführlicher Anm. J 01-30).

Erläuterungen zu der Änderung des Abs. 4 Nr. 3 durch das UntStFG

I. Inhalt der Gesetzesänderung

J 01-13

Die Gesetzesänderung beinhaltet die Streichung der Wörter „eines Betriebs des Steuerpflichtigen“ und damit die Streichung der ursprünglich enthaltenen Tatbestandsvoraussetzung, wonach die Reinvestitionsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte *eines Betriebs des Stpfl.* gehören mussten. Diese Änderung bedeutet die Abkehr von der bisherigen (seit 1999 gültigen) rechtsträgerbezogenen und die Rückkehr zu der schon bis 1998 gültigen personenbezogenen Betrachtungsweise.

II. Rechtsfolgen

J 01-14

Personenbezogene Betrachtungsweise: Aus der Rückkehr zur personenbezogenen Betrachtungsweise folgen gegenüber dem bisherigen Rechtsstand nach dem StEntlG 1999/2000/2002 weitergehende Übertragungsmöglichkeiten, nämlich die Übertragung zunächst stfrei gestellter Veräußerungsgewinne eines Gesellschafters (in einem Einzelunternehmen oder Sonderbetriebsvermögen) auf AHK im Gesamthandsbereich einer PersGes. (Gesamthandsvermögen). Mit ausführlichen Beispielen zu den Übertragungsmöglichkeiten s. NEUMANN, EStB 2002, 96 (97).

Besitzzeitregelung:

► *Zugehörigkeit zu einer inländischen Betriebsstätte:* Nach der Besitzzeitregelung des Abs. 4 Nr. 2 setzt die Begünstigung voraus, dass die „Wirtschaftsgüter mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte“ und nicht etwa „einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen“ gehört haben müssen. Die nunmehr aufgehobene Einschränkung des Abs. 4 Nr. 3 („Betriebs des Steuerpflichtigen“) war also in der Vergangenheit nicht auch in die Besitzzeitregelung aufgenommen worden. Daraus folgert die OFD Kiel (v. 22. 8. 2001, FR 2001, 1246), dass eine Zusammenrechnung aller zusammenhängenden Zeiten, in denen sich das WG in irgendeinem inländischen Betriebsvermögen befunden hat, zulässig ist. So zB, wenn sich das WG vor Überführung in das Gesamthandsvermögen in einem Betriebsvermögen eines anderen Rechtsträgers (zB im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters) befunden hat (zustimmend KANZLER, FR 2002, 117 [119]). Diese Zusammenrechnung der Besitzzeiten unterschiedlicher Rechtsträger gilt bereits ab dem VZ 2001, da bereits seit dem 1. 1. 2001 die erfolgsneutralen Übertragungen vom Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen und umgekehrt nach § 6 Abs. 5 Satz 3 idF des StSenkG wieder zulässig sind. Da danach die rechtsträgerbezogene

Betrachtungsweise des § 6b Abs. 10 aF hinsichtlich der Sechs-Jahres-Frist nur für die VZ 1999 und 2000 gilt, unterbricht sie auch nicht die Besitzzeitzurechnung (so KANZLER, FR 2002, 117 [119]).

Erläuterungen zu der Aufhebung des Abs. 10 aF durch das UntStFG

J 01-15

I. Inhalt der Gesetzesänderung

Die Gesetzesänderung beinhaltet die Streichung des ursprünglich erst mit dem StEntlG 1999/2000/2002 eingefügten Abs. 10 aF und damit hinsichtlich der WG im Gesamthandsvermögen einer PersGes. oder Gemeinschaft die Abkehr von der bisherigen (seit 1999 gültigen) gesellschaftsbezogenen und die Rückkehr zu der schon bis 1998 gültigen gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise.

J 01-16

II. Rechtsfolgen

Gesellschafterbezogene Betrachtungsweise: Mit der Streichung des Abs. 10 aF wird im Ergebnis der Rechtszustand wiederhergestellt, der bis zum 31. 12. 1998 bestanden hatte. Damit ist Anspruchsberechtigter für die Bildung einer Rücklage nach § 6b bei Veräußerung eines WG aus dem Gesamthandsvermögen nicht mehr die PersGes. oder Gemeinschaft, sondern wieder der Stpfl.

Aus dieser Rückkehr zur gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise folgen gegenüber dem bisherigen Rechtsstand nach dem StEntlG 1999/2000/2002 weitergehende Übertragungsmöglichkeiten (mit Beispielen KANZLER, FR 2002, 117 [121]), nämlich die Übertragung von bei der PersGes. entstandenen Veräußerungsgewinnen – soweit sie auf den jeweiligen Stpfl. entfallen – auch auf die AHK von WG im Sonderbetriebsvermögen des Stpfl. bei der betreffenden PersGes. oder im Einzelunternehmen des Stpfl.

Wird also ein WG aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft veräußert und eine Rücklage nach § 6b gebildet, so kann der Gesellschafter diese – soweit sie auf ihn entfällt – für Reinvestitionen in seinem Sonderbetriebsvermögen oder im Betriebsvermögen eines anderen ihm gehörenden Betriebs nutzen. LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER (DB-Beil. 1/2002, 20) vertreten weitergehend dazu die Auffassung, dass nunmehr auch die Übertragung von Veräußerungsgewinnen auf gewerblich angebotene Beteiligungen an sog. „6b-Gesellschaften“ (wieder) zulässig ist. Ob das Wahlrecht für den betreffenden Gewinn aus der Veräußerung von WG des Gesamthandsvermögens einheitlich von allen Mitunternehmern ausgeübt werden muss, ist str. (dazu CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL, Steueränderungen 2002, 64; SCHMIDT/GLANEGGER XVII. § 6b Rn. 4f.).

Besitzzeitregelung: Zwischenzeitliche Gesellschafterwechsel unterbrechen – anders als bislang – nach der personenbezogenen Betrachtungsweise nunmehr allerdings die Besitzzeitzurechnung.

Erläuterungen zu der Änderung des Abs. 10 nF

I. Wahlrecht auf Gewinnübertragung (Satz 1)

1. Tatbestandsvoraussetzungen

J 01-17

Adressaten der Begünstigung: Begünstigt sind nur solche Stpfl., die „keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen“ sind. Diese Abgrenzung zielt darauf ab, die durch § 8b Abs. 2 KStG Begünstigten aus dem Anwendungsbereich des Abs. 10 nF auszuschließen, da bei diesen entsprechende Veräußerungsgewinne ohnehin stfrei sind. Demnach erfasst Abs. 10 nF (unbeschränkt oder beschränkt stpfl.) natürliche Personen und auch Mitunternehmerschaften, soweit an diesen keine KapGes. beteiligt sind (Satz 10). Nach KANZLER (FR 2002, 117 [122]) ist der Begriff des Stpfl. in Satz 1 iSd. bisherigen BFH-Rspr. zu verstehen (zuletzt BFH v. 7. 11. 2000 VIII R 27/98, FR 2001, 205).

Mehrstöckige Personengesellschaften: Bei mehrstöckigen PersGes. erfolgt ein Durchgriff (RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 105 [107]).

Begünstigte Gewinne: UE ist das Normelement „Gewinne aus der Veräußerung“ entsprechend dem des Abs. 1 „bei der Veräußerung entstandenen Gewinns“ auszulegen, so dass auf die entsprechende Rspr. und Kommentierung zurückgegriffen werden kann. Danach bestimmt sich der Gewinn nach dem Wert der Gegenleistung (vertragliches Entgelt zzgl. etwaiger weiterer Leistungen), den Veräußerungskosten und dem Buchwert.

Begünstigte Veräußerungsvorgänge: Entsprechend der Auslegung des Veräußerungsbegriffs in Abs. 1 ist unter Veräußerung die Verschaffung des zivilrechtlichen oder zumindest des wirtschaftlichen Eigentums an einem WG (hier: KapGesAnteile) gegen Entgelt zu verstehen. Zur Veräußerung zählt neben dem Kauf auch der Tausch der Anteile sowie die Einbringung in eine PersGes. oder KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (G. FÖRSTER, Stbg. 2001, 657 [665]; NEUMANN, EStB 2002, 96 [101]). Nicht begünstigt sind Schenkungen (auch soweit unter Auflage erfolgt), Entnahmegewinne und Wertaufholungserträge; die Behandlung anderer Realisierungstatbestände (zB verdeckte Einlagen) ist noch ungeklärt (G. FÖRSTER ebd.). U. FÖRSTER (DStR 2001, 1913 [1914]) vertritt zur Begünstigung von Gewinnen aus verdeckten Einlagen die Auffassung, dass eine verdeckte Einlage als Veräußerung iSd. Abs. 10 nF anzusehen sein muss, da der Veräußerungsbegriff nicht anders ausgelegt werden kann als derjenige in § 8b Abs. 2 KStG und nach § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG eine verdeckte Einlage eben als Veräußerung gilt.

Anteile an Kapitalgesellschaften: Begünstigt ist die Veräußerung von Anteilen sowohl an inländischen als auch an ausländischen KapGes. Zu den KapGes. gehören AG, KGaA und GmbH; Anteile an KapGes. sind die in § 17 Abs. 1 Satz 3 aufgeführten Anteile, dh. Aktien, GmbH-Anteile, Genussscheine oder ähnliche Beteiligungen sowie Anwartschaften auf solche Beteiligungen. „Ähnliche Beteiligungen“ sind insbes. Anteile an einer Vor-

gesellschaft und an ausländischem Recht unterliegenden Gesellschaften, soweit diese im „Typenvergleich“ deutschen KapGes. entsprechen. „Ähnliche Beteiligungen“ sind insbes. nicht Anteile an Genossenschaften, an VVaG sowie typische oder atypische stille Beteiligungen.

Weitere Tatbestandsvoraussetzungen: Aus dem Rückverweis des Satzes 4 auf Abs. 2, 4 und 5 folgen weitere Tatbestandsvoraussetzungen (vgl. dazu Anm. J 01-24).

J 01-18 2. Rechtsfolge

Wahlrecht: Bei Vorliegen der Voraussetzungen gewährt Abs. 10 nF das Wahlrecht, die Veräußerungsgewinne bis zu einem Betrag von 500 000 € ganz oder teilweise im Wj der Veräußerung oder in den folgenden zwei bzw. vier Wj. auf die AK bestimmter Reinvestitionsgüter zu übertragen. Die Nichtausübung im Wj. der Veräußerung trotz bestehender Reinvestitionsmöglichkeit ist unschädlich.

Übertragung auf Anschaffungskosten: Übertragung von Veräußerungsgewinnen auf AK bedeutet den Abzug von den AK der jeweiligen WG und damit die Verminderung der Buchwerte, so dass bei Übertragung auf nicht-abnutzbare WG die durch die Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven bis zur Veräußerung dieser Reinvestitionsgüter gebunden sind; bei Übertragung auf abnutzbare WG werden die aufgedeckten stillen Reserven über den entsprechenden Abschreibungszeitraum erfolgswirksam. Nach dem Gesetzeswortlaut ist nur die Übertragung auf AK begünstigt, nicht aber diejenige auf HK (vgl. dazu Anm. J 01-20; nach dem Beschl. des FinAussch. v. 24. 4. 2002 zum Gesetzentwurf zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen [BTDrucks. 14/8887] ist eine Erweiterung auch auf HK vorgesehen). Als Anschaffungen anzusehen sein sollen auch die Anteilsübernahmen im Rahmen von Gründungsvorgängen und Kapitalerhöhungen sowie der Erwerb von Bezugsrechten, soweit diese tatsächlich ausgeübt werden (G. FÖRSTER, Stbg. 2001, 657 [666]).

Reinvestitionsobjekte: Als Reinvestitionsobjekte zugelassen sind Anteile an KapGes. (zur Abgrenzung vgl. Anm. J 01-17), abnutzbare bewegliche WG und Gebäude.

Verweis auf nachfolgende Sätze: Im Übrigen bestimmen sich die Rechtsfolgen aufgrund des expliziten Verweises in Satz 1 nach den detaillierten Regelungen in den Sätzen 2–11.

J 01-19 3. Höchstbetragsregelung

Grundsatz: Die Veräußerungsgewinne sind nur „bis zu einem Betrag von 500 000 Euro“ übertragbar. Damit wurde erstmals eine betragsmäßig absolute Grenze in § 6b eingefügt (zuvor wurden relative Grenzen gesetzt, zB „50 vH des Gewinns“), ohne dass allerdings gesetzlich geregelt ist, ob diese Grenze je Veräußerungsvorgang oder je Wj. anzuwenden ist. Aufgrund der Bezugnahme auf das Wj. der Veräußerung ist uE davon auszugehen, dass es

sich um einen Jahreshöchstbetrag handelt, so dass Gewinne aus (verschiedenen) Anteilsveräußerungen im Jahr begünstigt sind, bis dieser Höchstbetrag erreicht wird (STRAHL, KÖSDI 2002, 13145 [13148]; so auch PFLÜGER/ZWINGER, GStB 2002, 62 [70]); der Jahreshöchstbetrag lebt in jedem Wj. erneut auf (HARTMANN/MEYER, Inf. 2002, 141 [146]). Würde diese Grenze demgegenüber als Vorgangshöchstbetrag verstanden, so könnte sie ohne weiteres durch die Aufspaltung eines Veräußerungsgesamtvorgangs in mehrere Einzelvorgänge umgangen werden.

Höhe des neutralisierbaren Gewinns: Aus dem Wortlaut des Satzes 1 ergibt sich nicht eindeutig, ob es sich bei den übertragbaren Gewinnen aus Beteiligungsveräußerungen um solche vor oder nach Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens handelt. UE ist die Höchstbetragsregelung so zu verstehen, dass Gewinne bis zur Höhe von 500 000 € aus Beteiligungsveräußerungen vor Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens übertragbar sind, so dass stpfl. Einkünfte von höchstens 250 000 € im Wj. durch Reinvestition oder Rücklagenbildung neutralisiert werden können (STRAHL, KÖSDI 2002, 13145 [13148]; NEUMANN, EStB 2002, 96 [100]; aA LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 20 f.).

Höchstbetragsregelung bei Personengesellschaften: Bei der Veräußerung von Gesamthandsvermögen von PersGes. ist wegen der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise die Höchstbetragsregelung je Gesellschafter anzuwenden, dh. es kommt (im Vergleich zu einer Einzelunternehmerlösung) zu einer uE sachgerechten Vervielfachung des Höchstbetrags.

Überschießende Gewinnanteile: Soweit die Veräußerungsgewinne die absolute Grenze des § 6b übersteigen, greifen die allgemeinen Besteuerungsfolgen ein, dh. es erfolgt insoweit eine Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40).

Kritik: Zu dem Ziel der gesetzlichen Neuregelung, eine Belastungsgleichheit zwischen KapGes. und Personenunternehmen herzustellen, steht die Höchstbetragsbegrenzung (wie im Übrigen auch die Mindestbesitzzeitregelung) in eklatantem Widerspruch.

4. Reinvestitionsfristen und -bedingungen

J 01-20

Reinvestitionsfristen: Die Reinvestitionsfristen sind differenziert geregelt: Bei der Übertragung auf Anteile an KapGes. und abnutzbare bewegliche WG muss diese innerhalb der folgenden zwei Wj. erfolgen, bei Übertragung auf Gebäude innerhalb der folgenden vier Wj. Eine Rücklage kann daher folgerichtig bis zum Ablauf des vierten auf ihre Bildung folgenden Wj. beibehalten werden. Das Abstellen auf die Wj. bewirkt, dass die etwaige Bildung von RumpfWj. die Reinvestitionsfrist auf unter 24 bzw. 48 Monate verkürzt.

Reinvestition vor Veräußerung: Umstritten ist bislang die Frage, ob auch vorgezogene Anschaffungen, dh. Anschaffungen im vorangegangenen Wj., begünstigt sind. Die Neuregelung in Abs. 10 nF sieht explizit zwar nur die Gewinnübertragung „im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den fol-

genden zwei Wirtschaftsjahren“ auf „neu angeschaffte“ WG vor und enthält auch keine Verweisung auf Abs. 1 Satz 1, der ua. auch vorgezogene Anschaffungen begünstigt. Allerdings wird in Satz 4 ausdrücklich auch die sinngemäße Anwendung des Abs. 5 angeordnet, in dem geregelt ist, dass die Gewinnübertragung bei der vorgezogenen Anschaffung oder Herstellung „vom Buchwert am Schluss des Wirtschaftsjahrs der Anschaffung oder Herstellung“ vorzunehmen ist. Hier liegt eine Unstimmigkeit vor, die uE mit KANZLER (FR 2002, 117 [125]) nach Sinn und Zweck des gesetzgeberischen Bemühens dahingehend zu lösen ist, dass im Rahmen einer verfassungskonformen Auslegung des Abs. 10 die Verweisung auf Abs. 5 stärker zu beachten ist als etwaige ihr widersprechende Formulierungen in Abs. 10 Satz 1, so dass also auch die vorgezogene Anschaffung begünstigt ist (mit diesem Ergebnis auch U. FÖRSTER, DStR 2001, 1913 [1915]; STRAHL, FR 2001, 1154 [1162]; HARTMANN/MEYER, Inf. 2002, 141 [145]; NEUMANN, EStB 2002, 96 [101]; aA RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 [1638]). Über die Gründe für diese Unstimmigkeit können nur Vermutungen angestellt werden, möglicherweise hat dies schlicht fiskalische Gründe (so zum Anwendungszeitraum unter Hinweis auf die mit der Neuregelung in § 6b verbundenen Steuerausfälle NEUMANN, EStB 2002, 96 [102]).

Übertragung auch auf Herstellungskosten: Eine weitere Unstimmigkeit zwischen den allgemeinen Übertragungsregelungen des § 6b und der des Abs. 10 ergibt sich in Bezug auf die Gewinnübertragung bei HK. Hier lässt der Gesetzeswortlaut in Abs. 10 eine Übertragung auf HK nicht zu („willkürliche und wenig folgerichtige“ Begrenzung, so KANZLER, FR 2002, 117 [123]).

Vom Sinn und Zweck der Neuregelung her ist die Beschränkung allein auf AK nicht gedeckt. UE ist von einem redaktionellen Versehen im Gesetzgebungsverfahren auszugehen, da zunächst im Gesetzentwurf der BReg. nur die Übertragung auf Anteile an KapGes. vorgesehen war und damit folgerichtig überhaupt auch nur die Minderung von AK in Betracht kam. Mit der Ausweitung der Reinvestitionsobjekte auch auf abnutzbare bewegliche WG und Gebäude durch den FinAussch. ist dann aber die sprachliche Ausweitung auf HK unterblieben, ohne dass dafür ein besonderer Grund erkennbar wäre. Vielmehr spricht der Bericht des FinAussch. (BTDrucks. 14/7343, 7) neutral davon, dass nach der Neuformulierung die Gewinne auch auf Gebäude und abnutzbare bewegliche WG übertragen werden können und die Liquidität bei Personenunternehmen durch diese stl. Entlastung gestärkt werde. Im Ergebnis ist daher uE gegen den Wortlaut des Abs. 1 (aber gedeckt von dem Verweis auf Abs. 5, der ausdrücklich auch HK umfasst) auch eine Gewinnübertragung auf HK zulässig. Nach dem Beschl. des FinAussch. v. 24. 4. 2002 (BTDrucks. 14/8887) ist im Rahmen einer Gesetzesänderung die Erweiterung auf HK vorgesehen.

J 01-21 5. Übergang einer § 6b-Rücklage auf eine Kapitalgesellschaft

In Sonderfällen erscheint es möglich, dass eine bestehende Rücklage nach Abs. 10 auf eine KapGes. übergeht (dazu ausführlicher U. FÖRSTER, DStR 2001, 1913 [1916]). Denkbar erscheint dies bei der Einbringung nach § 20

UmwStG; hier werden beim Buchwertansatz die stfreien Rücklagen grundsätzlich durch die KapGes. fortgeführt (für eine zuschlagspflichtige Zwangsauflösung der Rücklage bei Einbringung KANZLER, FR 2002, 117 [124]). Hinsichtlich der stl. Würdigung für den Fall der Zulässigkeit der Fortführung einer solchen Rücklage sind Alternativen vorstellbar (dazu U. FÖRSTER, DStR 2001, 1913 [1916]):

- ▷ Einerseits könnte der KapGes. die Übertragung der Rücklage untersagt werden, da eine KapGes. nicht zu den Begünstigten des Abs. 10 gehört. Dies hätte die Zwangsauflösung der Rücklage spätestens nach Ablauf des Reinvestitionszeitraums zur Folge. Der Auflösungsgewinn wäre, wenn er nicht anders zu behandeln ist als der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen, die zu Buchwerten in die KapGes. eingebracht wurden, nach § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 iVm. Satz 2 Nr. 2 KStG voll stpfl.; es käme insoweit also zu einer systemwidrigen Steuer Mehrbelastung. Bei einer solchen Lösung böte sich als Ausweichgestaltung die rechtzeitige Übertragung bzw. Auflösung der Rücklage noch auf der Ebene des Personenunternehmens an.
- ▷ Andererseits könnte aber auch die Auffassung vertreten werden, dass die übernehmende KapGes. in die Rechtsstellung des Einbringenden eintritt und daher die vorhandene Rücklage auf neu angeschaffte (oder hergestellte) WG übertragen darf.

II. Gewinnübertragung bei Gebäuden und beweglichen Wirtschaftsgütern (Satz 2)

J 01-22

Satz 2 regelt die Höhe des übertragbaren Gewinns bei Übertragung auf Gebäude oder abnutzbare bewegliche WG im Jahr der Veräußerung. Dann nämlich ist nur der nach dem Halbeinkünfteverfahren stpfl. verbleibende Teil des Veräußerungsgewinns übertragbar. Es kann also ein Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen und nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b iVm. § 3c Abs. 2 stbefreiten Betrags von den AK abgezogen werden. Demgegenüber erfolgt bei einer Rücklagenbildung die Übertragung in voller Höhe. Dies ist folgerichtig, da bei einer späteren Rücklagenauflösung das Halbeinkünfteverfahren greift, während bei der späteren Aufdeckung der stillen Reserven insbesondere im Rahmen einer Veräußerung dieser Reinvestitionsgüter „Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter“ der volle Gewinn steuerwirksam erfasst wird.

Nach der Höchstbetragsregelung (vgl. Anm. J 01-19) können also von den AHK begünstigter Gebäude oder abnutzbarer beweglicher WG im Wj. max. 250 000 € abgezogen werden (STRAHL, KÖSDI 2002, 13145 [13148]; aA LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 20 f.).

III. Gewinnübertragung auf Anteile an Kapitalgesellschaften (Satz 3)

J 01-23

Satz 3 regelt die Höhe des übertragbaren Gewinns bei Übertragung auf Anteile an KapGes. im Jahr der Veräußerung. Dann nämlich kann ein Betrag bis zur Höhe des gesamten bei der Veräußerung entstandenen Gewinns übertragen werden, dh. einschließlich des nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a

und b iVm. § 3c Abs. 2 stfrei bleibenden Betrags. Dies ist sachgerecht, da bei der späteren Aufdeckung der stillen Reserven im Rahmen einer Veräußerung dieser Reinvestitionsgüter „Anteile an Kapitalgesellschaften“ wiederum das Halbeinkünfteverfahren greift.

Denn wenn nicht der gesamte Veräußerungsgewinn übertragen werden würde, würden sich die AK der neu angeschafften KapGesAnteile lediglich um den stpfl. Veräußerungsgewinn mindern. Dies hätte zur Folge, dass die AK entsprechend höher und der später endgültig zu versteuernde Veräußerungsgewinn entsprechend niedrigerer wäre, so dass es zu einer doppelten Inanspruchnahme des Halbeinkünfteverfahrens käme.

Demnach können also aufgrund der Höchstbetragsregelung (vgl. Anm. J 01-19) von den AK von Anteilen an KapGes. im Wj. max. 500 000 € abgezogen werden (dh. Abzug von 250 000 € stpfl. und 250 000 € stfreiem Veräußerungsgewinn, so auch STRAHL, KÖSDI 2002, 13145 [13148]).

J 01-24 IV. (Rück-)Verweise auf weitere Voraussetzungen des § 6b (Satz 4)

Weitere Tatbestandsvoraussetzungen: Abs. 10 Satz 4 verweist auf andere Absätze des § 6b und ordnet deren *sinngemäße Anwendung* an. Danach

- ist der in Abs. 10 nF verwandte Begriff *Gewinn* entsprechend der Definition in Abs. 2 zu ermitteln,
- setzt die Begünstigung nach Abs. 10 nF die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 voraus (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1),
- müssen die veräußerten Anteile an KapGes. im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2; krit. zu diesem Erfordernis unter Hinweis auf die Zielsetzung des Gesetzgebers STRAHL, KÖSDI 2002, 13145 [13147]),
- müssen die „*angeschafften oder hergestellten*“ Reinvestitionsobjekte zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3),
- muss die Übertragung der stillen Reserven bzw. die Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden können (Abs. 4 Satz 1 Nr. 5),
- gelten Einschränkungen bei Reinvestitionsgütern in einem land- und forstwirtschaftlichen oder einem freiberuflichen Betrieb (Abs. 4 Satz 2).

Verweis auf Abs. 5 (Reinvestition vor Veräußerung): Abs. 10 Satz 4 verweist zudem auf Abs. 5, nach dem auch Reinvestitionen in solche WG begünstigt sind, die bereits im Wj. vor der Veräußerung angeschafft worden sind. Insoweit ist dieser Verweis nicht mit Satz 1 abgestimmt, da dort nur von der Reinvestition in im Wj. der Veräußerung oder in den folgenden zwei Wj. neu angeschafften WG die Rede ist. UE ist nach Sinn und Zweck des gesetzgeberischen Bemühens dieser Widerspruch dahingehend aufzulösen, dass auch vorgezogene Anschaffungen begünstigt sind (vgl. ausführlicher Anm. J 01-20).

V. Rücklagebildung (Satz 5)

J 01-25

Wahlrecht: Satz 5 gewährt für die Fälle ein Wahlrecht zur Bildung einer Rücklage, in denen ein Abzug nach den Sätzen 1–4 nicht bzw. nicht vollständig vorgenommen wurde. Dh. dass alternativ wie auch ergänzend zum Abzug von den AHK auch noch eine Rücklagenbildung (unter Beachtung der Höchstbetragsregelung) in Betracht kommt; die Buchungstechnik entspricht der des Abs. 3.

Höhe der Rücklage: Die Rücklage kann in Höhe des gesamten Veräußerungsgewinns, also einschließlich des nach § 3 Nr. 40 iVm. § 3 c Abs. 2 steuerbefreiten Betrags gebildet werden.

Rücklagenbildung im Folgejahr: Im Unterschied zu Abs. 3 stellt Satz 5 nicht auf die Rücklagenbildung „im Wirtschaftsjahr der Veräußerung“ ab, so dass bei einer strengen Orientierung am Wortlaut des Abs. 10 Satz 5 auch eine Rücklagenbildung noch im Wj. nach der Veräußerung in Betracht kommen könnte. UE ist eine solche verschobene Rücklagenbildung allerdings nicht mit dem Sinn und Zweck der Norm zu vereinbaren; die unterlassene Rücklagenbildung im Veräußerungsjahr ist uE nicht im Folgejahr nachholbar.

VI. Übertragung bzw. Auflösung der Rücklage (Sätze 6 und 7)

J 01-26

Sinngemäße Geltung der Sätze 2 und 3: Satz 6 ordnet die *sinngemäße Geltung* der Sätze 2 und 3 bei „Auflösung der Rücklage“ an. Der Sinn dieser Verweisung erschließt sich kaum, da bei der Übertragung nach Satz 2 bereits das Halbeinkünfteverfahren zu berücksichtigen war, während bei Auflösung der (in voller Höhe passivierbaren) Rücklage dann wieder das Halbeinkünfteverfahren zu berücksichtigen wäre (KANZLER, FR 2002, 117 [124]). UE ist Satz 6 so zu verstehen, dass anstelle von „Auflösung“ „Übertragung“ zu lesen wäre (KANZLER ebd.).

Rücklagenauflösung bei Übertragung auf Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter: Nach Satz 7 ist die Rücklage bei Übertragung auf begünstigte Gebäude oder abnutzbare bewegliche WG „in gleicher Höhe um den nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b iVm. § 3 c Abs. 2 steuerbefreiten Betrag aufzulösen“. Damit ist gemeint, dass die Rücklage, soweit sie mit dem steuerfreien Teilbetrag nicht übertragbar ist, der Zwangsauflösung unterliegt, die dann allerdings keinen Zinszuschlag nach Satz 9 auslöst (KANZLER, FR 2002, 117 [124]). Dieser Teilbetrag bleibt weiterhin steuerfrei, kann also nicht zu einer stpfl. Gewinnerhöhung führen.

VII. Zwangsauflösung der Rücklage (Satz 8)

J 01-27

Satz 8 ordnet an, dass eine Rücklage, die am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wj. noch vorhanden ist, in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen ist; eine vorherige Rücklagenauflösung ist auch bei fehlender Reinvestitionsabsicht nicht notwendig (BFH v. 12. 12. 2000 VIII R 10/

99, FR 2001, 343). Der Teilbetrag, der ursprünglich bei unmittelbarer Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens stfrei gewesen wäre, ist im Rahmen der Zwangsauflösung weiterhin stfrei, dh. dass auf diese Gewinnerhöhung das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden ist. UE kann unter Beachtung der BFH-Rspr. (BFH v. 24. 3. 1998 I R 20/94, GmbHR 1998, 850) eine Rücklage auch bereits vor Ablauf der Reinvestitionsfrist aufgelöst werden.

J 01-28

VIII. Zinszuschlag (Satz 9)

Bemessungsgrundlage: Nach Satz 9 ist der Gewinn des Wj. der Rücklagenauflösung für jedes volle der vier Wj., in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 vH des nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b iVm. § 3 c Abs. 2 stbefreiten aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen. Dh. dass nur der nach dem Halbeinkünfteverfahren stpfl. Teil auch zuschlagspflichtig ist. Im Übrigen entspricht Satz 9 dem Regelungsgehalt des Abs. 7, so dass auf die hierzu ergangene Rspr. und die entsprechenden Kommentierungen verwiesen werden kann.

Zuschlag auch bei Reinvestition: Nach dem Gesetzeswortlaut ist der Zinszuschlag nach Satz 9 bei Auflösung der Rücklage zu berechnen, während der Wortlaut des Abs. 7 darauf abstellt, dass die Rücklage ohne Reinvestition aufgelöst wird. Daraus wird gefolgert, dass auch für den reinvestierten Rücklagenteil eine Verzinsung vorgesehen ist (so LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 21; aA wohl STRAHL, FR 2001, 1154 [1162], U. FÖRSTER, DStR 2001, 1913 [1914]). Der Gesetzesbegründung ist zu dieser Differenzierung nichts zu entnehmen, so dass uE insoweit vom Vorliegen eines redaktionellen Versehens auszugehen ist, da ein Zinszuschlag auch bei Rücklagenbildung mit anschließender Reinvestition nicht mit dem Regelungszweck „Verbesserung der Liquidität bei Personenunternehmen“ zu vereinbaren ist („Personenunternehmen [...] können die vollen Gewinne steuerlich unbelastet investieren“, so der Bericht des FinAussch., BTDrucks. 14/7344, 7); der vom FinAussch. am 24. 4. 2002 beschlossene Gesetzentwurf zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen (BTDrucks. 14/8887) sieht eine klarstellende Änderung des Wortlauts des Satzes 9 dahin gehend vor, dass eine Verzinsung bei Auflösung der Rücklage nur erfolgen muss, soweit die Rücklage nicht übertragen wurde.

J 01-29

IX. Beschränkung der Gewinnübertragung (Satz 10)

Satz 10 schränkt die Begünstigung des Abs. 10 nF für die zum Gesamtvermögen von PersGes. oder Gemeinschaften gehörenden Anteile an KapGes. dahingehend ein, dass die Begünstigung nur insoweit gewährt wird, soweit keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind, da es wegen der StBefreiung nach § 8b Abs. 2 und Abs. 6 KStG für die Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen der Möglichkeit der Rücklagenbildung nicht bedarf (BTDrucks. 14/6882, 33); bei gemischtem Gesellschafterkreis ist daher je nach Gesellschafter zu differenzieren. Unter PersGes. und Gemeinschaften

sind grundsätzlich die Gesamthandsgemeinschaften zu verstehen, nämlich oHG, KG, GbR und Partnerschaftsgesellschaft; Gesellschaften ohne Gesamthandsvermögen, zB stille Gesellschaften, fallen nicht unter Satz 10.

X. Sonderregelung für einbringungsgeborene Anteile (Satz 11)

J 01-30

Für einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 UmwStG sieht Satz 11 eine Sonderregelung vor. Die Begünstigung nach den Sätzen 1–10 wird bei der Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen nur gewährt, wenn die Voraussetzungen des § 3 Nr. 40 Satz 4 erfüllt sind. Dabei wird berücksichtigt, dass die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile nicht dem Halbeinkünfteverfahren, sondern der vollen Besteuerung unterliegt, wenn die Anteile, die aus einer Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 Satz 1 oder § 23 Abs. 1–3 UmwStG hervorgegangen sind, innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung veräußert werden. Dieser Grundgedanke der vollen Besteuerung einbringungsgeborener Anteile würde nach der Regierungsbeurteilung unterlaufen, wenn die stillen Reserven aus der Veräußerung solcher Anteile auf die AK anderer Anteile übertragen werden könnten (BTDrucks. 14/6882, 33). Im Ergebnis werden daher die einbringungsgeborenen Anteile lediglich im siebten Jahr nach ihrem Erwerb aus der Begünstigungsregelung des Abs. 10 nF ausgeklammert, da zuvor für sie das Erfordernis der sechsjährigen Vorbesitzzeit nicht erfüllt ist.

Anwendung auf Einbringungsvorgänge vor 2001: Aufgrund des expliziten Verweises auf § 3 Nr. 40 Satz 4 ist uE davon auszugehen, dass Satz 11 auch auf solche einbringungsgeborenen Anteile anzuwenden ist, die durch eine Einbringung entstanden sind, die vor der Geltung des UntStFG bzw. des StSenkG durchgeführt wurde (vgl. § 3 Nr. 40 Anm. R 188).

