

## § 6b

### Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 97 (BGBl. I S. 821; BStBl. I S. 415),  
geändert durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 99  
(BGBl. I S. 402; BStBl. I S. 304)

(1) <sup>1</sup>Steuerpflichtige, 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. <sup>2</sup>Der 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.

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

(2) <sup>1</sup>Gewinn 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. <sup>2</sup>Buchwert ist der Wert, mit dem ein Wirtschaftsgut nach § 6 anzusetzen ist.

(3) <sup>1</sup>Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach Absatz 1 nicht vorgenommen haben, können sie im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. <sup>2</sup>Bis 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 Anschaffung oder Herstellung einen Betrag **unter Berücksichtigung der Einschränkungen des Absatzes 1 Satz 2 bis 4** abziehen. <sup>3</sup>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 Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist. <sup>4</sup>Die Rücklage ist in Höhe des abgezogenen Betrags gewinnerhöhend aufzulösen. <sup>5</sup>Ist eine Rücklage am Schluß des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres 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 Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.

(4) Voraussetzung 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.

<sup>2</sup>Der 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 Wirtschaftsjahres der Anschaffung oder Herstellung.

(6) <sup>1</sup>Ist 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. <sup>2</sup>In 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) <sup>1</sup>Werden Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen 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.

<sup>2</sup>Erwerber im Sinne des Absatzes 1 sind Gebietskörperschaften, Gemeindeverbände, Verbände im Sinne des § 166 Absatz 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) Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften tritt an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft oder die Gemeinschaft, soweit Wirtschaftsgüter zum Gesamthandsvermögen der Gesellschaft oder Gemeinschaft gehören.**

Autor: Karsten **Müller**, Dipl.-Finanzwirt (FH), Münster  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

### Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu § 6b</b>	
1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich	
a) Gesetzesentwicklung bis zur Steuerreform ..... R 1	
b) Frühere Reformvorhaben . R 2	
c) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung ... R 3	
2. Grund und Bedeutung der Gesetzesänderung	
a) Grund der Gesetzesänderung ..... R 6	
	b) Bedeutung der Gesetzesänderung ..... R 8
	3. Überblick über Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 6b nF ..... R 10
	4. Verhältnis zu anderen Vorschriften ..... R 14
	<b>Erläuterungen zu den Gesetzesänderungen des § 6b</b>
	1. Einschränkung der begünstigten Veräußerungsobjekte (Abs. 1 Satz 1)
	a) Veräußerungen vor dem 1. 1. 99 ..... R 18

	Anm.		Anm.
b) Veräußerungen nach dem 31. 12. 98 .....	R 19	5. Keine besonderen Reinvestitionsfristen bei Anschaffung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und Schiffen (Abs. 8 Satz 2) .....	R 35
2. Einschränkung der begünstigten Reinvestitionsobjekte (Abs. 1 Satz 2)		6. Neuregelungen für Personengesellschaften und Gemeinschaften (Abs. 10)	
a) Begünstigte Reinvestitionsobjekte .....	R 25	a) Behandlung von Personengesellschaften und Gemeinschaften als Steuerpflichtige .....	R 37
b) Wegfall steuerbegünstigter Reinvestitionsobjekte bei Veräußerungen nach dem 31. 12. 98 .....	R 26	b) Begriff der Personengesellschaft oder Gemeinschaft	R 38
3. Übertragung und Auflösung der Rücklage (Abs. 3 Satz 2)	R 30	c) Besonderheiten bei atypisch stillen Gesellschaften .....	R 39
4. Weitere Voraussetzungen für Anwendung des § 6b (Abs. 4)		d) Reinvestition steuerbegünstigter Veräußerungsgewinne .....	R 40
a) Streichung der Ausnahmeregelung von sechsjähriger Zugehörigkeitsfrist für lebendes Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe (Nr. 2 Halbs. 2) .....	R 32	e) Vorbesitzzeiten nach § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 .....	R 41
b) Neuregelung der Zugehörigkeitsvoraussetzungen angeschaffter oder hergestellter Wirtschaftsgüter (Satz 1 Nr. 3) .....	R 33	f) § 6b bei Veräußerung von Mitunternehmeranteilen ..	R 42
		7. Übertragungsmöglichkeiten für nach § 6b begünstigte Veräußerungsgewinne ab dem VZ 1999	
		a) nach dem EStG .....	R 45
		b) nach dem UmwStG .....	R 46

## Allgemeine Erläuterungen zu § 6b

**Schrifttum:** HOFFMANN/RÜSCH, Schwerpunkte des Entwurfs zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 aus Sicht der Beratungspraxis; KORN/FISCHER, Steuerliche Überlegungen zum Jahresende 1998, NWB Fach 2 S. 7075; KROSCHEL/LÖBL/WELLSCH, Der Referentenentwurf zur Steuerreform der rot-grünen Bundesregierung: Abkehr von dem Ziel der Vereinfachung des Steuerrechts, DB 1998 S. 2387; SEIFERT, Einzelheiten zum Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, StuB 1999 S. 25; WEBER-GRELLET, Das häßliche Bilanzsteuerrecht, DB 1998 S. 2435; ROSARIUS, Die Änderungen der §§ 6b, 6c EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, INF 1999 S. 230; WINKELJOHANN/PICKHARDT, Überlegungen zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (Teil I), BB 1999 S. 184; Der Entwurf zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, INF 1998 Information-Service S. IV.

### 1. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich

#### R 1 a) Gesetzesentwicklung bis zur Steuerreform

**StÄndG 1964 v. 16. 11. 64** (BGBl. I S. 885; BStBl. I S. 553): § 6b wird in das EStG eingefügt und ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31. 12. 64 erfolgen.

**Rechtsentwicklung bis einschl. zum Gesetz über das Baugesetzbuch v. 8. 12. 86** (BGBl. I S. 2191; BStBl. I 1987 S. 95): vgl. § 6b Anm. 3.

**StRefG 1990 v. 25. 7. 88** (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224): Für Veräußerungen, die nach dem 31. 12. 89 stattgefunden haben, sind folgende Änderungen erfolgt:

- ▷ Veräußerungsgewinne können auch von den Anschaffungs-/Herstellungskosten der im Vorjahr angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter (WG) abgezogen werden. In diesen Fällen tritt an die Stelle der Anschaffungs-/Herstellungskosten 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. 89** (BGBl. I S. 2408; BStBl. I S. 505): Für Veräußerungen nach dem 31. 12. 89 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 StRefG 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 steuerfreien Rücklage davon abhängig gemacht hatte, daß in der Handelsbilanz ein entsprechender Passivposten ausgewiesen wurde, wurde gestrichen, da nach § 5 Abs. 1 Satz 2 steuerrechtliche Wahlrechte in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben sind.
- ▷ § 6b 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 strittig, ob für diese Fälle die Zinspflicht ebenfalls eingreift.

**JStG 1996 v. 11. 10. 95** (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes., die in Wj. entstehen, die nach dem 31. 12. 95 und vor dem 1. 1. 99 enden, werden begünstigt. Der Veräußerungsgewinn 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. 98** (BGBl. I S. 529; BStBl. I S. 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. 99** (BGBl. I 1999, S. 402; BStBl. I 1999 S. 304): Mit Wirkung für Veräußerungen nach dem 31. 12. 98 sind die nachfolgenden Änderungen wirksam:

- ▷ *Nach Abs. 1* sind nur noch Veräußerungen von
  - Grund und Boden,
  - Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn dieser zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört, sowie
  - Gebäuden
 steuerbegünstigt, soweit die Reinvestition auch auf diese WG entfällt.
- ▷ *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.
- ▷ *Abs. 8 Satz 2* wurde aufgehoben, weil Anteile an KapGes. und Schiffen nicht mehr zu den begünstigten Veräußerungsobjekten gehören.
- ▷ *Abs. 10* wurde angefügt: Übertragungen stiller Reserven zwischen dem Gesamthandsvermögen von PersGes./Gemeinschaften und ihren Gesellschaftern werden ausgeschlossen.

## R 2 b) Frühere Reformvorhaben

„**Bareis-Kommission**“ (Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt., BB 1994 Beil. 24): Die EStReform-Kommission hat in ihrem Thesenpapier vorgeschlagen, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – und nach einer Reform der Zinsbesteuerung auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen – wie Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit als Gewinneinkünfte zu behandeln (These 5). Demgemäß seien die Gewinne und Verluste aus der Veräußerung der Vermögenssubstanz steuerlich zu berücksichtigen. Dies sei aus Gründen der Gleichbehandlung aller Einkunftsarten geboten. So führe die historisch gewachsene Unterscheidung zwischen den sog. Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Nr. 1 bis 3) und den sog. Überschußinkünften (§ 2 Abs. 3 Nr. 4 bis 7) dazu, daß zB die bei der Veräußerung von Betriebsgrundstücken erzielten Gewinne und Verluste bei den Gewinneinkünften stets erfaßt würden. Bei den Überschußinkünften sei dies lediglich ausnahmsweise (§§ 17 und 23) der Fall. Im übrigen blieben entsprechende Gewinne im Privatbereich unsteuerert.

Diese Behandlung widerspreche den Grundsätzen der gleichmäßigen Lastenverteilung und der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Daher müßten

Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von fremdgenutzten Grundstücken als Einkünfte erfaßt werden. In diesem Zusammenhang müsse dann auch der Aufschub der Besteuerung reinvestierter Gewinne iSd. §§ 6 b und 6 c für den Privatbereich vorgesehen werden.

**„Petersberger Steuervorschläge“ v. 22. 1. 97** (NJW 1997, Beil. zu Nr. 13, III.2.c.cc): Auch nach Auffassung der StReform-Kommission gebietet das Leistungsfähigkeitsprinzip die vollständige Erfassung des Markteinkommens bei allen Einkunftsarten. Einkunftsspezifische Vergünstigungen würden dieses Prinzip unterlaufen und zu einer ungleichmäßigen Besteuerung führen. Sie seien deshalb weitestgehend zu beseitigen. Aus diesem Grunde hat die Kommission die Einschränkung der Gewinnübertragungsmöglichkeiten nach §§ 6 b, 6 c vorgeschlagen. Dabei solle die Möglichkeit, Gewinne aus der Veräußerung materieller WG des Anlagevermögens auf Reinvestitionen in vorangegangenen und in den nächstfolgenden Wj. innerhalb eines bestimmten Zeitraums zu übertragen, auf Grund und Boden sowie auf Gebäude beschränkt werden. Die Begrenzung solle sowohl hinsichtlich der Veräußerung als auch der Reinvestition wirken. Für Unternehmensbeteiligungsgesellschaften solle aber die Möglichkeit, Kapitalanteile „steuerfrei“ zu veräußern, beibehalten werden.

Desweiteren solle die bisher personenbezogene Ausgestaltung der Übertragungsmöglichkeit in eine rein betriebsbezogene umgestaltet werden. Die bisherige personenbezogene Betrachtungsweise habe nämlich dazu geführt, daß Veräußerungsgewinne in Sonderbetriebsvermögen des Unternehmers bei Verlustzuweisungsgesellschaften übertragen würden. Diese Auswirkungen stünden aber nicht im Einklang mit der Zielsetzung der Vorschrift, bei Umstrukturierungsmaßnahmen der Unternehmen die Eigenkapitalausstattung nicht zu gefährden.

**Entwurf eines StReformG 1998 v. 18. 3. 97** (BTDrucks. 13/7242) mit Beschlußempfehlung und Bericht des FinAussch. v. 24. 6. 97 (BTDrucks. 13/8020): Im Rahmen des Entwurfs eines StReformG 1998, einem ersten – geplanten – Reformschritt zur Verwirklichung der Petersberger Steuervorschläge, fand eine angedachte Änderung des § 6 b (noch) keine Berücksichtigung.

**Entwurf eines StReformG 1999 v. 22. 4. 97** (BTDrucks. 13/7480 mit Beschlußempfehlung, BTDrucks. 13/8022): Der Entwurf des StReformG 1999 zur Verwirklichung der Petersberger Steuervorschläge der Steuerreform-Kommission entsprach hinsichtlich des § 6 b teilweise dem Gesetzestext des StEntlG 1999/2000/2002 (der ursprüngliche Entwurf des StEntlG 1999 [BTDrucks 14/23] war mit Ausnahme einzelner – uE rein redaktioneller – marginaler Abweichungen mit dem Entwurf des StReformG 1999 identisch). So sah dieser Entwurf eine Beschränkung der Steuerbegünstigung auf Grund und Boden sowie Gebäude vor. Desweiteren sollte – anders als nach dem StEntlG 1999/2000/2002 – die betriebsbezogene Betrachtungsweise die Übertragung steuerfreier Rücklagen zwischen verschiedenen Betrieben verhindern, insbesondere die Übertragungen zwischen dem Gesamthandsbereich einer PersGes. und ihren Gesellschaftern. Im Gegensatz zum StEntlG

1999 (vgl. Anm. R 37) sollte die steuerliche Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) nach der Gesetzesbegründung zum StEntlG 1999/2000/2002 als ein Betrieb iSd. § 6b gesehen werden, dh. die Übertragung steuerfreier Rücklagen zwischen dem Gesamthandsbereich und Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter bei derselben PersGes. sollte zulässig sein:

„(...) Sonderbetriebsvermögen ist entsprechend den allgemeinen Grundsätzen Teil des Betriebsvermögens der Personengesellschaft oder Gemeinschaft (vgl. R 13 Abs. 1 Satz 1 EStR 1996).“

Der BTFinAussch. (Bericht v. 24. 6. 97, BTDrucks. 13/8023) empfahl darüber hinaus, Gewinne aus der Veräußerung von Aufwuchs auf Grund und Boden in die Übertragungsmöglichkeit stiller Reserven nach § 6b einzubeziehen. Wegen des engen sachlichen Zusammenhangs des Aufwuchses und der Anlagen mit diesem Grund und Boden erscheine es gerechtfertigt, die Veräußerungsgewinne dieser WG ertragsteuerlich gleich zu behandeln, wenn der Aufwuchs oder die Anlagen zusammen mit dem Grund und Boden veräußert würden. Dieser Vorschlag wurde jetzt wieder aufgegriffen (vgl. Anm. R 20 und R 26).

### R 3 c) Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

**Zeitliche Anwendung:** Die Beschränkungen des § 6b durch das StEntlG 1999/2000/2002 sind erstmals auf Veräußerungen (zum Begriff s. § 6b Anm. 123) anzuwenden, die nach dem 31. 12. 98 erfolgen (§ 52 Abs. 18 Satz 1).

Die neue Rechtslage findet damit auf die Übertragung von stillen Reserven nach § 6b Anwendung, die im Rahmen von Verkäufen nach dem 31. 12. 98 aufgedeckt worden sind (§ 52 Abs. 18 Satz 1). Das bedeutet andererseits, daß die Übertragung stiller Reserven – unabhängig von dem tatsächlichen Zeitpunkt der Übertragung – nach der alten Rechtslage erfolgt, wenn ihre Aufdeckung vor dem 1. 1. 99 erfolgt ist (§ 52 Abs. 18 Satz 2).

**Beispiel (Grundstücke):** A hat im Frühjahr 1999 in seinem Einzelunternehmen einen Gewinn (§ 6b Abs. 2) aus der Veräußerung eines Grundstücks in Höhe von 350 000 DM erzielt. Im Jahre 1998 hatte er in einem anderen Einzelunternehmen 2 ein Produktionsmaschine für 800 000 DM erworben. Die Bildung einer den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklage nach § 6b Abs. 3 Satz 1 ist in 1999 in Höhe von 350 000 DM zulässig. Eine Übertragung der steuerfreien Rücklage auf das Einzelunternehmen 2 ist grds. weiterhin möglich. Im Jahre 1999 ist es aber nicht mehr zulässig, diese Rücklage auf ein abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut (WG) zu übertragen (§ 6b Abs. 1 Satz 2 iVm. § 52 Abs. 18 Satz 2). Zwar wurde die Maschine, auf die die aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden sollten, bereits im VZ 1998 und somit im zeitlichen Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 2 aF erworben. Auf die Veräußerung und die Reinvestition ist aber § 6b nF anzuwenden, da allein der Zeitpunkt der Aufdeckung der stillen Reserven (Veräußerung hier in 1999) für die Anwendung der neuen Rechtslage maßgeblich ist.

**Beispiel (Gesellschaftsanteil):** Die A/B-oHG, an der die Gesellschafter A zu 75 vH und B zu 25 vH beteiligt sind, hat im Jahre 1998 die Beteiligung an einer GmbH veräußert und dabei einen Gewinn nach Abs. 2 iHv. 200 000 DM erzielt. Mangels Reinvestition des Veräußerungserlöses hat die oHG in 1998 zulässigerweise eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage nach Abs. 3 Satz 1 in Höhe von 100 000 DM (50 vH des Veräußerungsgewinns) gebildet. Im Sommer 1999 überträgt die A/B-oHG die anteilige auf A entfallende Rücklage von 75 000 DM auf eine in

dessen Einzelunternehmen zu diesem Zeitpunkt angeschaffte Maschine (Anschaffungskosten: 130 000 DM).

Auf die Bildung der § 6 b-Rücklage und ihre Übertragung findet § 6 b aF Anwendung, da die der Rücklage zugrunde liegende Veräußerung vor dem 1. 1. 99 stattgefunden hat (§ 52 Abs. 18 Satz 2 nF). Daher konnte die A/B-oHG den Veräußerungsgewinn aus der Beteiligung an der KapGes. (kein § 6 b Abs. 1 Satz 1 nF) einer steuerfreien Rücklage zuführen und anschließend in 1999 anteilig, dh. in Höhe von 75 000 DM, auf die Maschine (kein § 6 b Abs. 1 Satz 2 nF) im Einzelunternehmen des A übertragen (R 41 b Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 EStR); insbesondere § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 nF und Abs. 10 nF finden in dem vorliegenden Fall noch keine Anwendung. Der Zeitpunkt der Übertragung der stillen Reserven auf ein Reinvestitionsobjekt ist für die Entscheidung, ob die alte oder die neue Rechtslage anzuwenden ist, unerheblich.

**Rückwirkung:** Das StEntG 1999/2000/2002 schränkt die Steuerbegünstigung nach § 6 b ab dem 1. 1. 99 ein. Die Steueränderung betrifft auch Reinvestitionen, die vor dem 1. 1. 99 getätigt worden sind. Die Wirkung der Gesetzesänderung wird insbesondere bei Stpfl. mit abweichendem Wj. deutlich. Hier besteht die Möglichkeit, daß die nach der neuen Fassung begünstigte Reinvestition ggf. bereits in 1997 erfolgte. Dies führt uE aber nicht zu einer unzulässigen Rückwirkung. Die Übertragung aufgedeckter stiller Reserven auf Reinvestitionsgüter selbst stellt nämlich keine Steuerbegünstigung dar, sondern lediglich die technische Abwicklung der eigentlichen Begünstigung, nämlich der „Steuerfreistellung“ von Veräußerungsgewinnen. Auch bei abweichendem Wj. ergibt sich keine retroaktive Änderung des Gesetzes, da die gesetzliche Einschränkung auch in diesen Fällen nur Veräußerungen betrifft, die nach dem 31. 12. 98 erfolgen. Darüber hinaus handelt es sich ohnehin lediglich um eine retrospektive Rückwirkung, da das StEntG 1999 in einen laufenden, noch nicht abgeschlossenen VZ eingreift (zur Rückwirkung vgl. ua. URBAN in NWB Nr. 2 v. 11. 1. 99, Meinungen/Stellungnahmen).

Einstweilen frei.

R 4–R 5

## 2. Grund und Bedeutung der Gesetzesänderung

### a) Grund der Gesetzesänderung

R 6

**Gesetzesbegründung** (BTDrucks. 14/23 = Anh. 2): Die Einschränkung der Übertragung von stillen Reserven nach § 6 b dient der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der Besteuerung zum Zwecke der Schaffung von Steuermehreinnahmen. Gleichwohl sollen auch nach der gesetzlichen Verschärfung weiterhin zB die Fälle, in denen eine Betriebsverlagerung aus dem Innenstadtbereich in Gewerbegebiete durchgeführt wird, steuerlich begünstigt werden. Entsprechendes soll auch gelten, wenn es zu Grundstücksveräußerungen im Zusammenhang mit der Um- bzw. Aussiedlung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs kommt. Die Beschränkung der Steuerbegünstigung nach § 6 b im Rahmen der Neuregelung auf den Stpfl., der die Neuinvestition vornimmt, soll insbesondere Gestaltungsmodelle verhindern, bei denen Veräußerungsgewinne auf Beteiligungen an PersGes. übertragen werden, deren Zweck in der Verschaffung von Abschreibungsverlusten (sog. Abschreibungsmodelle) besteht. Die Streichung der bisher für Unternehmensbeteiligungsgesellschaften iSd. Gesetzes über Unternehmensbeteili-

gungsgesellschaften v. 17. 12. 86 (BGBl. I S. 2488) bestehenden Begünstigung nach § 6 b ist nach Auffassung des Gesetzgebers vor dem Hintergrund einer frühzeitigen Verhinderung von mißbräuchlichen Gestaltungen geboten.

**Entwicklung der Gesetzesänderung:** Der Entwurf des StEntG 1999/2000/2002 (BTDrucks. 14/23 = Anh. 2) nimmt insbesondere die in den „Petersberger Steuervorschlägen“ v. 22. 1. 97 (NJW 1997, Beil. zu Nr. 13; vgl. auch Anm. R 2) niedergelegten Gedanken zur Änderung des § 6 b auf. So sollte die Begrenzung der Steuerbegünstigung sowohl hinsichtlich der Veräußerung als auch der Reinvestition auf Grund und Boden sowie auf Gebäude erfolgen. Desweiteren sollte die bisher personenbezogene Ausgestaltung der Übertragungsmöglichkeit in eine rein betriebsbezogene umgewandelt werden. Nicht berücksichtigt wurden die „Petersberger Steuervorschläge“ in dem Entwurf hinsichtlich einer Beibehaltung der Möglichkeit für Unternehmensbeteiligungsgesellschaften, Kapitalanteile „steuerfrei“ zu veräußern.

Eine Überarbeitung des ursprünglichen Gesetzentwurfs hatte zur Folge, daß mehrere Änderungsvorschläge wieder zurückgenommen wurden:

- ▷ *Der Aufwuchs* auf Grund und Boden land- und forstwirtschaftlicher Betriebe bleibt als begünstigtes Veräußerungs- und Reinvestitionsobjekt erhalten, jedoch weiterhin mit der Einschränkung, daß die Begünstigung nur Anwendung findet, wenn der Aufwuchs zusammen mit dem dazugehörigen Grund und Boden veräußert worden ist.
- ▷ *Keine streng betriebsbezogene Betrachtung:* Von der ursprünglich anvisierten rein betriebsbezogenen Übertragbarkeit steuerbegünstigter Veräußerungsgewinne wurde wieder Abstand genommen. Es verbleibt grds. bei der personenbezogenen Betrachtungsweise, da § 6 b ansonsten in einem Widerspruch zu § 6 Abs. 5 steht. Nach der überarbeiteten Fassung des § 6 Abs. 5 ist die Überführung von EinzelWG zwischen verschiedenen Betrieben desselben Stpfl. in das Sonderbetriebsvermögen des Stpfl. bei einer PersGes. sowie zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Stpfl. bei unterschiedlichen PersGes. steuerneutral möglich. Da Rücklagen iSd. § 6 b als WG des Stpfl. anzusehen sind, ist es gerechtfertigt, in § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 die Übertragbarkeit entsprechend § 6 Abs. 5 zu regeln.
- ▷ *Rechtsträgerbezogenheit bei Gesamthandsvermögen:* Eine leichte Einschränkung erfährt die bisher grds. uneingeschränkte (vgl. § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3; R 41 b Abs. 6 Satz 1 Nr. 2, Abs. 7 Satz 1 Nr. 2–4 EStR) personenbezogene Beurteilung bei der Übertragbarkeit steuerfreier Rücklagen dahingehend, daß – entsprechend § 6 Abs. 5 Satz 3 – eine steuerneutrale Übertragung von stillen Reserven vom Gesamthandsbereich einer PersGes. in das Betriebsvermögen (auch Sonderbetriebsvermögen) eines Gesellschafters und umgekehrt nicht zulässig ist (Abs. 10). Somit können nach § 6 b begünstigte Veräußerungsgewinne ausschließlich durch den Rechtsträger unter Beibehaltung der Steuerbegünstigung reinvestiert werden, der auch den Veräußerungsgewinn realisiert hat, dh. die bisher personenbezogene Betrachtungsweise wird von dem Abstellen auf den Rechtsträger (rechtsträgerbezogene Betrachtungsweise) abgelöst (vgl. Anm. R 33).

R 7 Einstweilen frei.

**b) Bedeutung der Gesetzesänderung**

R 8

Die Änderungen des § 6b sind im Zusammenhang mit den übrigen Änderungen im Rahmen des StEntlG 1999/2000/2002 zu sehen, die die Möglichkeiten der Bildung stiller Reserven (zB § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und 4, Nr. 2 Satz 2, Nr. 3 Satz 2 und Nr. 5 Satz 3) und deren steuerbegünstigte Übertragung (zB § 6 Abs. 4–6, § 16 Abs. 3 Satz 2, § 34) einschränken (vgl. auch Anm. R 37 und R 38). Durch die gesetzliche Verschärfung des § 6b werden zum einen die Beweggründe (der Gesetzgeber hält das UmwG und das UmwStG für ein für betriebliche Umstrukturierungsmaßnahmen umfangreiches und ausreichendes Instrumentarium, BTDrucks. 14/23 = Anh. 2) für die o. g. Änderungen zur Einschränkung der bisher möglichen steuerbegünstigten Übertragungen stiller Reserven auf andere WG übernommen. Zum anderen dienen die Änderungen des § 6b dem Zweck, Umgehungen anderer Gesetzesänderungen im Rahmen der Neuregelung (insbes. § 6 Abs. 4–6, § 16 Abs. 3 Satz 2, § 34) zu verhindern. Aufgrund der nunmehr eingeschränkten personenbezogenen Betrachtungsweise (vgl. Anm. R 33 f.) des § 6b erfolgt darüber hinaus eine Verringerung der Übertragungsmöglichkeiten stfreier Rücklagen auf PersGes., insbesondere um die Nutzung des § 6b für die Verschaffung von Abschreibungsverlusten (Steuersparmodelle) zu verhindern.

Die Streichungen beim § 6b haben zwar eine gewisse gesetzliche Vereinfachung zur Folge, aber eine deutliche Überarbeitung zur Behebung der unerglückten sprachlichen Fassung (vgl. CATTELAENS in L/B/H, § 6b Rn. 24) ist wiederum unterblieben. Insbesondere hinsichtlich der Regelungen zum Aufwuchs auf Grund und Boden hat die Gesetzesformulierung uE sogar einen kaum zu überbietenden Grad an einer Unübersichtlichkeit erreicht.

Die Abschaffung einkunftsspezifischer Vergünstigungen wurde ebensowenig im Rahmen der Reform umgesetzt wie die vollständige Erfassung des Markteinkommens bei allen Einkunftsarten, nämlich die steuerliche Erfassung von Wertsteigerungen der Vermögenssubstanz im Privatvermögen.

Einstweilen frei.

R 9

**3. Überblick über Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 6b nF****Voraussetzungen** für die Übertragung stiller Reserven:

R 10

- Veräußerung von Grund und Boden (Abs. 1 Satz 1 Var. 1), Aufwuchs auf Grund und Boden eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs mit dem dazugehörigen Grund und Boden (Abs. 1 Satz 1 Var. 2) oder Gebäuden (Abs. 1 Satz 1 Var. 3);
- Entstehung eines Veräußerungsgewinns (Abs. 1 Satz 1, Abs. 2);
- Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5 (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)
- mindestens sechsjährige Zugehörigkeit des veräußerten WG zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)
- Übertragung der stillen Reserven auf WG, die zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte eines Betriebs des Stpfl. gehören (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3)

- StPflcht des Veräußerungsgewinns im Inland (Abs. 4 Satz 1 Nr. 4)
- Nachverfolgbarkeit der Übertragung der stillen Reserven in der Buchführung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 5)

**Rechtsfolgen:** Werden die Voraussetzungen des § 6 b erfüllt, so können die stillen Reserven, die bei der Veräußerung der begünstigten Veräußerungsobjekte entstehen, übertragen werden:

- ▷ entweder durch den Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Reinvestitionsgüter (Abs. 1 Satz 2), die zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte eines Betriebs des Stpfl. gehören, zu dessen Anlagevermögen früher die veräußerten WG gehört haben (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3), im Wj. der Veräußerung (Abs. 1 Satz 1)
- ▷ oder durch die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage (Abs. 3).

Der bei der Veräußerung begünstigter Veräußerungsobjekte entstehende Gewinn kann in voller Höhe auf die Reinvestitionsgüter im Sinne von Abs. 1 Satz 2 übertragen werden.

**Übersicht** über die zulässigen Übertragungen stiller Reserven nach dem StEntlG 1999/2000/2002:

Reinvestitionsgüter auf:  Veräußerungs- objekte von:	Grund und Boden	Aufwuchs auf Grund und Boden	Gebäude
Grund und Boden	JA (100 vH)	JA (100 vH)	JA (100 vH)
Aufwuchs auf Grund und Boden	NEIN	JA (100 vH)	JA (100 vH)
Gebäude	NEIN	NEIN	JA (100 vH)

R 11–R 13 Einstweilen frei.

#### R 14 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu § 5 a:** Da mit der Neufassung des Abs. 1 Schiffe als begünstigte Veräußerungsobjekte weggefallen sind, hat § 6 b für Veräußerungen im Bereich der Schifffahrt ab 1999 grundsätzlich keine Bedeutung mehr (s. Anm. R 19). Damit wird auch § 5 a Abs. 4 Satz 3, soweit er sich auf die Hinzurechnung von 6 b-Rücklagen bezieht, an Bedeutung verlieren.

**Verhältnis zu § 6 c:** § 6 c, die dem § 6 b entsprechende Vorschrift für den Bereich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und nach Durchschnittssätzen, wurde im Rahmen des StEntlG 1999 ebenfalls angepaßt (vgl. § 6 c Anm. R 1 ff.). Die Beschränkung der Steuerbegünstigung auf Grund und

Boden, Gebäude sowie Aufwuchs land- und forstwirtschaftlicher Betriebe auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden ergibt sich aus dem Verweis des § 6 c Abs. 1 Satz 1 auf § 6 b. Ebenso werden die weiteren Veränderungen des § 6 b bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder nach Durchschnittssätzen über diesen Verweis wirksam.

**Verhältnis zu § 6 Abs. 5 und 6:** Die steuerliche Begünstigung unentgeltlicher Übertragungen einzelner WG in ein anderes Betriebsvermögen (§ 6 Abs. 5) und des Tauschs einzelner WG (§ 6 Abs. 6) wird durch das StEntlG 1999/2000/2002 eingeschränkt. Die Umgehung dieser Steueränderungen durch die Bildung steuerfreier Rücklagen wird insbesondere mittels einer entsprechenden Änderung von § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 10 verhindert.

**Verhältnis zu §§ 16 Abs. 4, 34:** Durch die Neuregelung wird die ermäßigte Besteuerung (Einschränkung des ermäßigten StSatzes nach § 34) von Veräußerungsgewinnen – unter Beibehaltung einer Steuerbefreiung nach § 16 Abs. 4 – idR zu Lasten der Stpfl. verändert. Auch diese negative Folge kann ab dem VZ 1999 nicht mehr durch die Bildung von § 6 b-Rücklagen – zumindest teilweise – umgangen werden, da die Änderungen des § 6 b gerade in diesem Bereich (insbesondere in Abs. 1, Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 10) eine deutliche Beschneidung der Möglichkeiten einer steuerbegünstigten Aufdeckung von stillen Reserven zur Folge haben.

**Verhältnis zu R 35 EStR:** Das Verhältnis von § 6 b zur Rücklage für Ersatzbeschaffung (CATTELAENS in L/B/H, § 6 b Rn. 236 mwN; HEGER in K/S, § 6 b Rn. A 59) hat sich durch die Reform nicht geändert.

Einstweilen frei.

R 15–R 17

## Erläuterungen zu den Gesetzesänderungen des § 6 b

### 1. Einschränkung der begünstigten Veräußerungsobjekte (Abs. 1 Satz 1)

#### a) Veräußerungen vor dem 1. 1. 99

R 18

Bei Veräußerungen vor dem 1. 1. 99 kann die sofortige Besteuerung des Gewinns aus dem Verkauf der nachfolgenden WG nach § 6 b vermieden werden (§ 6 b Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 aF):

- Grund und Boden,
- Aufwuchs auf oder Anlagen im Grund und Boden eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs,
- Gebäude,
- abnutzbare WG mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren
- Schiffe,
- Anteile an KapGes. sowie

- lebendes Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung.

#### R 19 b) Veräußerungen nach dem 31. 12. 98

**Begünstigte Veräußerungsobjekte:** Verkäufe nach dem 31. 12. 98 (§ 52 Abs. 18 Satz 1 nF) sind nur noch dann nach § 6b steuerbegünstigt, wenn es sich bei den veräußerten WG um

- 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

handelt (§ 6b Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 nF). Die Reduzierung der begünstigten Veräußerungsobjekte ist eine deutliche Beschränkung der Möglichkeiten, stille Reserven steuerbegünstigt zu übertragen. Diese Einschränkung stellt wegen der Verminderung der möglichen Anwendungsfälle jedoch auch eine gesetzliche Vereinfachung dar. Eine weitere Erleichterung der Handhabung des § 6b ergibt sich daraus, daß bei Veräußerungen ab dem 1. 1. 99 keine Unterscheidung mehr danach stattfindet, ob der entstandene Veräußerungsgewinn in vollem Umfang oder aber nur zu 50 vH (Beschränkung der Übertragung auf 50 vH der aufgedeckten stillen Reserven bisher bei abnutzbaren beweglichen WG mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren, Anteilen an KapGes., wenn die Veräußerung *nicht* durch Unternehmensbeteiligungsgesellschaften iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 erfolgte, sowie lebendem Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe) steuerbegünstigt ist. Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden, Aufwuchs land- und forstwirtschaftlicher Betriebe auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden oder Gebäuden sind – wie bisher – in voller Höhe steuerneutral auf die begünstigten Reinvestitionen übertragbar.

Der Anwendungsbereich des § 6b beschränkt sich nach der gesetzlichen Neuregelung uE insbesondere auf die Fälle der Betriebsverlagerung (zB aus einem innerstädtischen Bereich in ein Gewerbegebiet) bzw. der Um- bzw. Aussiedlung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben. Da die im Zusammenhang mit der Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven idR hauptsächlich auf Gebäude sowie den Grund und Boden – und bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zusätzlich auf den Aufwuchs – entfallen, bleibt die Steuerbegünstigung regelmäßig in bezug auf einen Großteil der Veräußerungsgewinne auch nach der gesetzlichen Neuregelung erhalten.

Zu den begünstigten Veräußerungsobjekten vgl. auch Übersicht unter Anm. R 12.

#### **Streichung steuerbegünstigter Veräußerungsobjekte bei Verkäufen nach dem 31. 12. 98 (Abs. 1 Satz 1 aF):**

► *Anlagen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens im Grund und Boden* (s. § 6b Anm. 126): Die Streichung dieser Sonderregelung für die Anlagen im Grund und Boden land- und forstwirtschaftlicher Betriebe (zB Brunnen,

Dränagen und unterirdische Bewässerungsanlagen) hat zur Folge, daß die Umstrukturierung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zum Teil erschwert wird. So ist bei entsprechenden Umstrukturierungsmaßnahmen zwar ggf. die Veräußerung des Grund und Bodens steuerbegünstigt. Hinsichtlich der Anlagen in diesem Grund und Boden besteht aber nicht die Möglichkeit der Übertragung von aufgedeckten stillen Reserven auf andere WG (Reinvestitionsobjekte). Der Aufwuchs land- und forstwirtschaftlicher Betriebe auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden bleibt aufgrund der Nachbesserung des Gesetzentwurfs als begünstigtes Veräußerungsobjekt erhalten. Künftig wird daher Streit über die Bewertung des einzelnen WG entstehen, wenn ein Gesamtkaufpreis vereinbart wurde. Die Aufteilung ist nach dem Verhältnis der Teilwerte vorzunehmen.

► *Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter* (s. § 6 b Anm. 130): Die Streichung der abnutzbaren beweglichen WG mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren aus dem Katalog der begünstigten Veräußerungsobjekte hat uE für die Mehrzahl der Fälle in der Praxis keine große Bedeutung. Zum einen werden die meisten abnutzbaren beweglichen WG des Anlagevermögens nicht die Voraussetzung einer mindestens 25jährigen Nutzungsdauer erfüllen. Desweiteren konnten die bei einer Veräußerung dieser WG aufgedeckten stillen Reserven ohnehin nur in Höhe von bis zu 50 vH steuerbegünstigt übertragen werden.

► *Schiffe* (s. § 6 b Anm. 131): Die gesetzliche Neuregelung führt dazu, daß Schiffe ab dem 1. 1. 99 weder direkt noch als abnutzbare bewegliche WG mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren als Veräußerungsobjekte nach § 6 b steuerbegünstigt sind. Für den Bereich der Schifffahrt hat § 6 b somit für Veräußerungen nach dem 31. 12. 98 grundsätzlich keine Bedeutung mehr.

► *Anteile an Kapitalgesellschaften* (§ 6 b Anm. 132): Die sofortige Versteuerung der bei dem Verkauf von Anteilen an KapGes. aufgedeckten stillen Reserven kann bei Veräußerungen nach dem 31. 12. 98 nicht mehr durch die Übertragung auf andere WG nach § 6 b verhindert werden. Begünstigt waren seit dem 1. 1. 90 100 vH des Veräußerungsgewinns, wenn die Veräußerin eine Unternehmensbeteiligungsgesellschaft war – ansonsten nur 50 vH.

Eine sofortigen Versteuerung der im Zusammenhang mit der Veräußerung von Anteilen an KapGes. entstandenen Gewinne kann nach Abschaffung der entsprechenden Vergünstigung nach § 6 b ab dem 1. 1. 99 auch nicht mehr durch die Anwendung der Grundsätze des sog. Tauschgutachtens (BFH v. 16. 12. 58 I D 1/57 S, BStBl. III 1959 S. 30; vgl. auch BMF v. 9. 2. 98, BStBl. I S. 163) verhindert werden. Das Tauschgutachten ist aufgrund des durch das StEntlG 1999/2000/2002 eingefügten § 6 Abs. 6 Satz 1 nicht mehr anzuwenden (vgl. § 6 Anm. R 118). Die Steuerbegünstigung betrieblicher Umstrukturierungsmaßnahmen ist damit grds. auf die Betriebsverlagerung und die Fälle, die in den Anwendungsbereich des Umwandlungs- und Umwandlungssteuergesetzes fallen, beschränkt.

► *Lebendes Inventar eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens im Zusammenhang mit Betriebsumstellung* (s. § 6 b Anm. 135): Die Streichung dieser Sonderregelung für die Betriebsumstellung land- und forstwirtschaftliche Betriebe erschwert bei diesen zusätzlich zur Umstrukturierung (vgl. „Anlagen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens im Grund und Boden“) auch eine Betriebsumstellung.

R 20–R 24 Einstweilen frei.

## 2. Einschränkung der begünstigten Reinvestitionsobjekte (Abs. 1 Satz 2)

### R 25 a) Begünstigte Reinvestitionsobjekte

Ausschließlich Grund und Boden, Aufwuchs land- und forstwirtschaftlicher Betriebe auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden sowie Gebäude stellen nach dem StEntlG 1999/2000/2002 begünstigte Reinvestitionsobjekte dar. Dabei können – wie nach der bisherigen Rechtslage – stille Reserven, die bei der Veräußerung von Grund und Boden aufgedeckt worden sind, auch auf Gebäude übertragen werden (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2). Die umgekehrte Übertragung von Gebäuden auf Grund und Boden ist weiterhin ausgeschlossen. Zu den begünstigten Übertragungen auf Reinvestitionsobjekte vgl. auch Übersicht unter Anm. R 12.

### R 26 b) Wegfall steuerbegünstigter Reinvestitionsobjekte bei Veräußerungen nach dem 31. 12. 98

Der Katalog der Reinvestitionsobjekte ist in Entsprechung zu Abs. 1 Satz 1 durch das StEntlG 1999/2000/2002 ebenfalls deutlich eingeschränkt worden (Streichung abnutzbarer beweglicher WG, von Anlagen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe im Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, von Anteilen an KapGes.).

Der Wegfall der bisher für Unternehmensbeteiligungsgesellschaften iSd. UBGG bestehenden Begünstigung nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 aF erfolgte vor dem Hintergrund, daß die Steuervergünstigung – über ihren ursprünglichen Sinn und Zweck hinaus – für Holdinggesellschaften nutzbar gemacht werden konnte (WEBER-GRELLET, DB 1998 S. 2435). Durch den Fortfall der Vergünstigung soll dieser Entwicklung vorgebeugt werden (BTDrucks. 14/23, Begründung zu § 6 b = Anh. 2 Rn. 231; Zeitschrift für Wirtschaft 1998 S. 1513 ff.).

R 27–R 29 Einstweilen frei.

### R 30 3. Übertragung und Auflösung der Rücklage (Abs. 3 Satz 2)

Die Neufassung des Abs. 3 Satz 2 ist lediglich in der redaktionellen Anpassung an die Beschränkung der begünstigten Reinvestitionsgüter in Abs. 1 Satz 2 begründet. Eine Gesetzesänderung ergibt sich aus der Neuformulierung des zweiten Halbsatzes nicht.

R 31 Einstweilen frei.

#### 4. Weitere Voraussetzungen für Anwendung des § 6 b (Abs. 4)

- a) **Streichung der Ausnahmeregelung von sechsjähriger Zugehörigkeitsfrist für lebendes Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe (Nr. 2 Halbs. 2)** R 32

Die Aufhebung von Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 ist eine redaktionelle Überarbeitung aufgrund der Streichung der Steuerbegünstigung für lebendes Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe als begünstigtes Veräußerungsobjekt (vgl. Anm. R 20).

- b) **Neuregelung der Zugehörigkeitsvoraussetzungen angeschaffter oder hergestellter Wirtschaftsgüter (Satz 1 Nr. 3)** R 33

**Die Zugehörigkeit des Reinvestitionsguts zu einer inländischen Betriebsstätte eines Betriebs des Steuerpflichtigen** ist Voraussetzung für eine steuerbegünstigte Übertragung stiller Reserven nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 nF. Das bedeutet entgegen dem ursprünglichen Entwurf des StEntlG 1999/2000/2002 (BTDrucks 14/23 = Anh. 2 – geplante Einführung einer strikten betriebsbezogenen Übertragbarkeit) die grundsätzliche Beibehaltung (vgl. § 6 b Anm. 285; LADEMANN/WELBERS, § 6 b Rn. 133 ff.) der personenbezogenen Betrachtungsweise hinsichtlich der Anwendung des § 6 b. Somit bestehen weiterhin die nachfolgenden Möglichkeiten der Reinvestition mittels Übertragung steuerfreier Rücklagen auf Reinvestitionsgüter in irgendeiner inländischen Betriebsstätte (§ 6 b Anm. 285; CATTELAENS in L/B/H, § 6 b Rn. 271)

- des Einzelunternehmens, zu dem das veräußerte WG gehört hat,
- eines anderen Einzelunternehmens desselben Stpfl.,
- in einem Sonderbetriebsvermögen des Stpfl. bei einer PersGes.

Diese Übertragungen haben gemeinsam, daß mit ihnen kein Rechtsträgerwechsel verbunden ist. Die bisherige personenbezogene wird somit nunmehr durch eine rechtsträgerbezogene Betrachtungsweise abgelöst.

#### **Übertragungsmöglichkeit auf andere Betriebe desselben Steuerpflichtigen:**

► *Einzelunternehmen:* Auch nach dem StEntlG 1999/2000/2002 besteht weiterhin die Möglichkeit, steuerfreie Rücklagen nach § 6 b auf dasselbe oder aber auch andere – inländische – Einzelunternehmen desselben Stpfl. zu übertragen; es handelt sich hierbei unstreitig um inländische Betriebsstätten eines Betriebs des Stpfl., der die Rücklage gebildet hat. Dies entspricht auch der Regelung in § 6 Abs. 5 Satz 1 nF zur Übertragung von WG zwischen verschiedenen Unternehmen desselben Stpfl.

► *Sonderbetriebsvermögen:* Bei dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters bei einer PersGes. handelt es sich nicht um einen Betrieb des Stpfl. im eigentlichen Sinne. Dennoch ist uE die Übertragung von § 6 b-Rücklagen zwischen eigenen Betrieben (Einzelunternehmen) eines Stpfl. und Sonderbetriebsvermögen desselben Stpfl. bei PersGes. weiterhin (LADEMANN/WELBERS,

§ 6b Rn. 133b) möglich. Dies läßt sich zum einen daraus schließen, daß der Gesetzgeber in Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 – entgegen den Ausführungen im ursprünglichen Entwurf des StEntlG (BTDrucks. 14/23 S. 174 = Anh. 2 Rn. 231) – nicht von der bisherigen grundsätzlich personenbezogenen Betrachtungsweise abgewichen ist. Damit ist auch die entsprechende Rspr. des BFH (Urt. v. 28. 1. 81 IV R 111/77, BStBl. II 1981 S. 430) zu der bisherigen Rechtslage anzuwenden, wonach Übertragungen zwischen Einzelunternehmen und Sonderbetriebsvermögen desselben Stpfl. zulässig sind, da § 6b denjenigen begünstigen wolle, der einen Veräußerungsgewinn erziele (BFH v. 24. 3. 92 VIII R 48/90, BStBl. II 1993 S. 93; v. 10. 7. 80 IV R 136/77, BStBl. II 1981 S. 84; v. 25. 4. 85 IV R 83/83, BStBl. II 1986 S. 350, unter 1.). Diese Auffassung wird auch durch die Möglichkeit einer steuerneutralen Übertragung von WG zwischen Einzelunternehmen und Sonderbetriebsvermögen desselben Stpfl. nach § 6 Abs. 5 Satz 2 nF unterstützt. Desweiteren ist in diesen Fällen trotz der veränderten Zuordnung zu einem Einzelunternehmen bzw. einem Sonderbetriebsvermögen zu berücksichtigen, daß kein Rechtsträgerwechsel stattgefunden hat, da das wirtschaftliche Eigentum weiterhin dem Gesellschafter zuzurechnen ist.

► **Gesamthandsvermögen:** Eine Übertragung zunächst steuerfrei gestellter Veräußerungsgewinne eines Gesellschafters (in einem Einzelunternehmen oder Sonderbetriebsvermögen) auf Anschaffungs-/Herstellungskosten im Gesamthandsbereich einer PersGes. ist nach dem StEntlG 1999/2000/2002 nicht mehr möglich (vgl. zur bisherigen Rechtslage R 41 b Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStR; § 6b Anm. 9 und 22a; LADEMANN/WELBERS, § 6b Rn. 133b), da § 6b Abs. 4 Nr. 3 nunmehr die Veräußerung und die Reinvestition in einem Betrieb desselben Stpfl. fordert. Unstreitig ist dies bei Übertragungen zwischen einer PersGes. und deren Gesellschaftern (Einzelunternehmen oder Sonderbetriebsvermögen) nicht der Fall, da hier ein Rechtsträgerwechsel stattgefunden hat. Dies entspricht auch der Regelung in § 6 Abs. 5 Satz 3 nF betr. die Übertragung von WG zwischen dem Gesamthandsvermögen einer PersGes. und dem (Sonder-) Betriebsvermögen ihrer Gesellschafter. Eine entsprechende Übertragungsmöglichkeit würde auch der Neuregelung in Abs. 10 widersprechen, wonach eine PersGes. (Gesamthandsbereich) im Bereich des § 6b selbst als Stpfl. zu behandeln ist (vgl. Anm. R 37f.).

**Beispiel:** Der Kommanditist K der A-GmbH & Co. KG überläßt der PersGes. zwei Grundstücke (Sonderbetriebsvermögen), das Grundstück mit dem aufstehenden Bürogebäude sowie einen Lagerplatz. Der Lagerplatz wird von der KG nicht mehr benötigt und K veräußert ihn im Jahre 1999 (Veräußerungsgewinn: 200 000 DM). K neutralisiert den Veräußerungsgewinn – zur Vermeidung der Versteuerung eines entsprechenden laufenden Gewinns – durch die Bildung einer steuerfreien § 6b-Rücklage im Sonderbereich. Im Rahmen seines Sonderbetriebsvermögens plant K in den nächsten Jahren keine Investitionen. Hingegen beabsichtigt die GmbH & Co. KG den Ausbau einer Produktionshalle für 500 000 DM im Jahre 2000. Auch im Einzelunternehmen des K, das er neben der KG betreibt, ist in den nächsten Jahren ein Gebäudeausbau vorgesehen.

Nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 iVm. Abs. 10 besteht nicht die Möglichkeit, die im Sonderbetriebsvermögen gebildete § 6b-Rücklage auf den Gesamthandsbereich der PersGes. zu übertragen. Eine nach Ablauf der 4-Jahres-Frist drohende gewinnwirksame und zu verzinsende (Abs. 7) Auflösung der Rücklage im Sonderbetriebsvermögen

kann lediglich durch eine Reinvestition im Sonderbetriebsvermögen selbst (oder in einem Einzelunternehmen) vermieden werden, zB durch den Ausbau der Produktionshalle der KG im Rahmen des Sonderbetriebsvermögen des K. Die andere Übertragung auf die Anschaffungs-/Herstellungskosten des Ausbaus im Einzelunternehmen ist hingegen zulässig, da es sich bei dem Sonderbetriebsvermögen und dem Einzelunternehmen jeweils um „Betriebe“ eines Stpfl. iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 handelt.

Zum Wegfall eines bis zum 31. 12. 98 zulässigen Gestaltungsmodells für Landwirte zur Verhinderung der – sofortigen – Besteuerung eines Gewinns aus Veräußerung landwirtschaftlicher Flächen als Bauland vgl. entsprechendes Beispiel zu § 6 c (§ 6 c Anm. R 26).

Eine Aushebelung des Verbots, die durch einen Gesellschafter aufgedeckten stillen Reserven auf Reinvestitionen im Gesamthandsbereich einer PersGes. zu übertragen, ist auch nicht durch den vorübergehenden Erwerb des Reinvestitionsguts im begünstigten Sonderbetriebsvermögen dieser PersGes. möglich, da eine anschließende steuerneutrale Weiterübertragung in den Gesamthandsbereich nach § 6 Abs. 5 Satz 3 nicht mehr möglich ist.

Einstweilen frei.

R 34

#### **5. Keine besonderen Reinvestitionsfristen bei Anschaffung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und Schiffen (Abs. 8 Satz 2)**

R 35

Die Aufhebung von Abs. 8 Satz 2 aF ist eine redaktionelle Überarbeitung aufgrund der Streichung der Anteile an KapGes. und Schiffen als begünstigte Veräußerungsobjekte (vgl. Anm. R 26). Mangels Begünstigung von Reinvestitionen in diese entsprechenden WG nach § 6 b idF des StEntlG wurde die Regelung des Abs. 8 Satz 2 aF überflüssig.

Einstweilen frei.

R 36

#### **6. Neuregelungen für Personengesellschaften und Gemeinschaften (Abs. 10)**

##### **a) Behandlung von Personengesellschaften und Gemeinschaften als Steuerpflichtige**

R 37

Nach Abs. 10 tritt bei PersGes. und Gemeinschaften im Bereich des § 6 b die Gesellschaft oder Gemeinschaft an die Stelle des Stpfl. Das bedeutet, daß der Gesetzgeber nunmehr der bisherigen Mindermeinung (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 I 1 b; SCHÖN, Gewinnübertragungen bei Personengesellschaften nach § 6 b EStG, 1986, S. 11 ff.) folgt und sich hinsichtlich des Gesamthandsvermögens einer PersGes. nunmehr einer gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise zuwendet. Die bezüglich dieser Unternehmensformen bisher vorherrschende Auffassung der strikten Personenbezogenheit (CATTIELAENS in L/B/H, § 6 b Rn. 40 ff.) der § 6 b-Begünstigung entfällt durch das StEntlG 1999/2000/2002. Diese bisher von BFH-Rspr. (ua. BFH v. 25. 7. 79 I R 175/76, BStBl. II 1980 S. 43; v. 28. 1. 81 IV R 111/77, BStBl. II S. 430; v. 24. 3. 92 VIII R 48/90, BStBl. II 1993 S. 93), hM (§ 6 b Anm. 22 a; HEGER in K/S, § 6 b Rn. B 115; LADEMANN/WELBERS, § 6 b Rn. 25 a; SCHMIDT/GLANEGGER XVIII.

§ 6b Rn. 4; aA SCHÖN aaO S. 11 ff.) und FinVerw. (R 41 b Abs. 7 Satz 1 Nr. 2, 3 und 4 EStR) vertretende Meinung mutete ohnehin wie ein Relikt aus längst vergangenen Zeiten der Bilanzbündeltheorie (Abstandnahme des BFH von der Bilanzbündeltheorie ab Mitte der 70er Jahre, beginnend BFH v. 8. 1. 75 I R 142/72, BStBl. II S. 437; ausführlich KNOBBE-KEUK aaO § 9 I mwN) an. Sie war jedoch im Lichte der steuerneutralen Übertragungsmöglichkeiten von EinzelWG nach dem sog. „Mitunternehmererlaß“ (BMF v. 20. 12. 77, BStBl. I 1978 S. 8) zu verstehen. Auf diese Weise wurde ein Gleichklang zwischen den steuerneutralen Übertragungsmöglichkeiten nach dem Mitunternehmererlaß einerseits und der Anwendung des § 6b bei PersGes. andererseits erreicht. Nunmehr mit der grundsätzlichen Aufhebung der Regelungen des Mitunternehmererlasses durch die Einfügung des § 6 Abs. 5 im Rahmen der Reform wurde auch die entsprechende „Reform“ hinsichtlich des § 6b bei den PersGes. vorgenommen.

### R 38 b) Begriff der Personengesellschaft oder Gemeinschaft

Unter PersGes. und Gemeinschaften sind grundsätzlich die Gesamthandsgemeinschaften zu verstehen, nämlich oHG, KG, GbR und Partnerschaftsgesellschaft. Gesellschaften ohne Gesamthandsvermögen fallen nicht unter Abs. 10 (zB atypisch stille Gesellschaft, vgl. Anm. R 39, und Unterbeteiligungsgesellschaften). Dabei bezieht sich die Vorschrift uE ausschließlich auf den Gesamthandsbereich der Gesellschaften. Dies ergibt sich einerseits bereits aus dem Wortlaut des Abs. 10, der im Gegensatz zu § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht von „Mitunternehmern“, der steuerlichen Zusammenfassung von Gesamthands- und Sonderbereich, spricht, sondern – eigentlich „unsteuerlich“ – von „Personengesellschaften und Gemeinschaften“. Desweiteren erschließt sich diese Auffassung aus der Forderung des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 nF nach Personenidentität zwischen Veräußerer und Reinvestor. Diese Identität ist hinsichtlich der PersGes. (Gesamthandsvermögen) und ihrer Gesellschafter (Sonderbetriebsvermögen) unstreitig nicht gegeben, da es sich um verschiedene Rechtsträger handelt. Darüber hinaus steht diese Interpretation im Einklang mit den Neuregelungen zur Übertragung von EinzelWG zwischen Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen (Abs. 5 Satz 3). Die hier vertretene Auslegung wird auch gestützt durch die Begründung zur Beschlußempfehlung des BTFAussch. (BTDrucks. 14/443 S. 25 = Anh. 6 Rn. 74). Dort heißt es, soweit WG zum Gesamthandsvermögen einer PersGes. oder Gemeinschaft gehörten, trete jene an die Stelle des Stpfl. Die Gesellschaft/Gemeinschaft könne Übertragungen auf andere WG des Gesamthandsvermögens oder auf WG vornehmen, die zu ihrem SonderBV im Zusammenhang mit einer Beteiligung an einer anderen PersGes. (doppelstöckige PersGes.) gehören.

### R 39 c) Besonderheiten bei atypisch stille Gesellschaften

Abs. 10 hat für atypisch stille Gesellschaften uE keine unmittelbare Bedeutung, da diese Form der PersGes. über kein Gesamthandsvermögen verfügen kann (BFH v. 12. 11. 85 VIII R 364/83, BStBl. II 1986 S. 311; v. 24. 11. 88 VIII B 90/87, BStBl. II 1989 S. 145). Eine eigene Tätigkeit der atypischen

stillen Gesellschaft gibt es zivilrechtlich nicht; tätig im Außenverhältnis ist ausschließlich der Inhaber des Handelsgeschäfts. Der tätige Gesellschafter führt die Geschäfte im Innenverhältnis zu den atypisch stillen Gesellschaftern für alle Gesellschafter entsprechend der für sie geltenden Gemeinschaftsordnung. Zwar wird das Ergebnis dieser gewerblichen Betätigung des Inhabers des Handelsgeschäfts allen Gesellschaftern entsprechend den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen einheitlich zugerechnet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). So betrachtet wird auch eine atypisch stille Gesellschaft – aus steuerrechtlicher Sicht – gewerblich tätig (BFH v. 26. 11. 96 VIII R 42/94, BStBl. II 1998 S. 328 mwN). Desweiteren ist sie nach der Rspr. des BFH auch als Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation anzusehen. Dadurch wird die atypisch stille Gesellschaft aber noch nicht zu einer Rechtsträgerin, der das dem Tätigen gehörende Betriebsvermögen zuzurechnen ist. Vielmehr verfügt die Gesellschaft auch im Lichte der neueren BFH-Rspr. über kein Gesellschaftsvermögen (Gesamthandsvermögen; s. BFH v. 2. 5. 84 VIII R 276/81 BStBl. II S. 820). Soweit die dem Betrieb dienenden WG im Alleineigentum des Inhabers des Handelsgeschäfts stehen, sind sie dessen Betriebsvermögen. Der atypisch stille Gesellschafter leistet seine Einlage in dieses Betriebsvermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts (§ 230 Abs. 1 HGB). Dadurch erhält der stille Gesellschafter keine dingliche, sondern lediglich eine schuldrechtliche Beteiligung an den WG des Betriebsvermögen und den darin enthaltenen stillen Reserven; daneben kommt jedoch ggf. Sonderbetriebsvermögen in Betracht, wenn der atypische stille Gesellschafter dem Inhaber des Handelsgeschäfts WG zur Nutzung überläßt. Auch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 führt nicht zu einer anteiligen Zurechnung des Betriebsvermögens auf den stillen Gesellschafter, da diese Vorschrift nicht der Betriebsvermögenszuordnung, sondern lediglich der Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation dient (BFH v. 22. 11. 94 VIII R 63/93, BStBl. II 1996 S. 93; v. 16. 6. 94 IV R 48/93, BStBl. II 1996 S. 82; v. 26. 11. 96 VIII R 42/94, BStBl. II 1998 S. 328). Das hat zur Folge, daß allein der Inhaber des Handelsgeschäfts der maßgebliche Rechtsträger des vorhandenen Betriebsvermögens ist. Somit steht auch nur ihm die begünstigte Aufdeckung stiller Reserven nach § 6b zu (aA BORDEWIN, DStR 1992 S. 1463). Andererseits ist die Konsequenz, daß im Betriebsvermögen des Tätigen nach § 6b steuerbegünstigte Veräußerungsgewinne auch auf Anschaffungen in anderen (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Stpfl. übertragen werden können (vgl. Anm. R 34).

#### d) Reinvestition steuerbegünstigter Veräußerungsgewinne

R 40

Begünstigte Veräußerungsgewinne, die eine PersGes. oder Gemeinschaft im Gesamthandsbereich erzielt hat, können – bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen nach Abs. 1 und 4 – auf Reinvestitionen im Gesamthandsvermögen übertragen werden. Dasselbe gilt nach Abs. 10 iVm. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 für Übertragungen auf Reinvestitionen in einem Sonderbetriebsvermögen der PersGes. bei einer anderen PersGes. Weitergehende Übertragungen sind jedoch nach Abs. 10 iVm. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 mangels Personenidentität von Veräußerer und Reinvestor ausgeschlossen. In den Fällen der Anwendung der neuen gesetzlichen Regelung ist es somit nicht mehr wie zuvor möglich, im

Gesamthandsvermögen einer PersGes. gebildete § 6b-Rücklagen auf WG des Sonderbetriebsvermögens oder auf WG in einem anderen Betrieb eines Mitunternehmers zu übertragen. Dies war bisher nach § 6b möglich und von der hM (§ 6b Anm. 22 a; HEGER in K/S, § 6b Rn. B 115; LADEMANN/WELBERS, § 6b Rn. 25 a; SCHMIDT/GLANEGGER XVII. § 6b Rn. 5; aA SCHÖN, Gewinnübertragungen bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, 1986, S. 25 ff.) und der FinVerw. (R 41 b Abs. 7 Satz 1 Nr. 2, 3 und 4 EStR) anerkannt. Übertragungen innerhalb einer steuerlichen Mitunternehmerschaft zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen sowie zwischen zwei Sonderbetriebsvermögen sind nach dem Wortlaut des Abs. 10 ausgeschlossen (glA KROSCHEL/LÖBL/WELLISCH, DB 1998 S. 2387), da „Personengesellschaften und Gemeinschaften“ als Stpfl. iSd. § 6b anzusehen sind und nicht Mitunternehmerschaften iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Ohne die zusammenfassende Klammer der steuerlichen Mitunternehmerschaft sind die PersGes. (Gesamthandsbereich) und deren Gesellschafter (Sonderbetriebsvermögen) als unterschiedliche Stpfl. nach § 6b Abs. 10 iVm. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 zu behandeln. Dies ergibt sich darüber hinaus auch im Lichte des Wegfalls der Grundsätze des sog. Mitunternehmererlasses (BMF v. 20. 12. 77, BStBl. I 1978 S. 8) durch die Einfügung von § 6 Abs. 5 Satz 3 sowie aufgrund der gegenüber dem StReformG 1999 unterschiedlichen Gesetzesbegründung (vgl. Anm. R 2 und R 34)

#### R 41 e) Vorbesitzzeiten nach § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2

**Vorbesitzzeiten im Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen:** Für die Inanspruchnahme der Begünstigung für den Verkauf eines Veräußerungsobjekts iSv. Abs. 1 ist eine sechsjährige Zugehörigkeit dieses WG zum Anlagevermögen des veräußernden Betriebs erforderlich (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2). Das bedeutet, daß bei PersGes. und Gemeinschaften, die nach Abs. 10 für Zwecke des § 6b als Stpfl. zu behandeln sind, die zeitlichen Zugehörigkeitsvoraussetzungen unmittelbar im Gesamthandsvermögen erfüllt sein müssen. Vorbesitzzeiten im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter bei der PersGes. oder in einem Einzelunternehmen der Gesellschafter sind uE nicht mehr nicht anzurechnen (vgl. zur bisherigen Rechtslage BFH v. 24. 3. 92 VIII R 48/90, BStBl. II 1993 S. 93 mwN). Dies ergibt sich zum einen aus der Abkehr von der strikt personenbezogenen hin zur rechts-trägerbezogenen Betrachtungsweise und zum anderen aus der Beschränkung des Abs. 10 auf das Gesamthandsvermögen (vgl. Anm. R 38).

**Vorbesitzzeiten bei Gesellschafterwechsel:** Zwischenzeitliche Gesellschafterwechsel unterbrechen die Besitzzeiten iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 – entgegen der bisherigen Judikatur des BFH (BFH v. 10. 7. 80 IV R 136/77, BStBl. II 1981 S. 84) und der entsprechenden Verwaltungspraxis (vgl. H 41 c „Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft“ EStH) – mangels gesellschaftlicher Betrachtung nicht mehr. Damit schließt sich der Gesetzgeber durch die Einfügung des Abs. 10 der bisherigen Mindermeinung (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993, § 10 I 1 b; SCHÖN, Gewinnübertragungen bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, 1986, S. 42 ff.) an, die – bereits nach der bislang gültigen Rechtslage –

von einer Betriebsbezogenheit hinsichtlich der Beurteilung von PersGes. ausgegangen ist.

#### f) § 6b bei Veräußerung von Mitunternehmeranteilen

R 42

Die Veräußerung von Anteilen an PersGes. wird steuerlich als anteilige Veräußerung der im Gesellschaftsvermögen vorhandenen WG behandelt (BFH v. 25. 7. 79 I R 175/76, BStBl. II 1980 S. 43; v. 25. 4. 85 IV R 83/83, BStBl. II 1986 S. 350). Nach der bisherigen Rechtslage konnten die veräußernden Gesellschafter aufgrund der personenbezogenen Betrachtungsweise entstandene Veräußerungsgewinne durch die Bildung einer steuerfreien Rücklage nach § 6b und die anschließende Reinvestition in einem anderen, ihnen – ggf. auch anteilig – zuzuordnenden Betriebsvermögen neutralisieren. Dies ist nach der Abkehr des Gesetzgebers von der strikt personenbezogenen Beurteilung nicht mehr möglich. Durch die Einfügung des Abs. 10 ist seither zwischen dem Betriebsvermögen der PersGes. (Gesamthandsvermögen) einerseits und dem Betriebsvermögen der Gesellschafter (Einzelunternehmen und Sonderbetriebsvermögen) andererseits zu unterscheiden. Dies hat zur Folge, daß die PersGes. (Gesamthandsbereich) im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils keine steuerfreie Rücklage bilden kann, denn sie selbst veräußert keine WG ihres BV. Eine entsprechende Begünstigung erhält auch der veräußernde Gesellschafter nicht mehr, da sich die anteilig veräußerten WG nicht in einem ihm unmittelbar zuzurechnenden Betriebsvermögen befunden haben. Darüber hinaus scheidet die steuerbegünstigte Übertragung aufgedeckter stiller Reserven auch dann, wenn der veräußerte Mitunternehmeranteil in einem Betriebsvermögen des veräußernden Gesellschafters gehalten wurde, da ein Anteil an einer PersGes. zum einen nach Auffassung der hM kein eigenständiges WG (BFH v. 25. 4. 85 IV R 83/83, BStBl. II 1986 S. 350) und unabhängig davon auch kein begünstigtes Veräußerungsobjekt iSv. Abs. 1 Satz 1 darstellt.

Einstweilen frei.

R 43–R 44

### 7. Übertragungsmöglichkeiten für nach § 6b begünstigte Veräußerungsgewinne ab dem Veranlagungszeitraum 1999

#### a) nach dem EStG

R 45

§ 6 Abs. 3 (bisher: § 7 Abs. 1 EStDV; HEGER in K/S, § 6b Rn. B 114): Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich nach § 6 Abs. 3 (vgl. § 6 Anm. R 90 ff.) übertragen, so ist der Rechtsnachfolger an die Werte des bisherigen Betriebsinhabers, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben (Buchwerte), gebunden. Dies gilt auch für eine Rücklage nach § 6b. Damit besteht die Möglichkeit im Wege der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils bisher gemäß § 6b – bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils: anteilige – unversteuert gebliebene aufgedeckte stille Reserven von dem bisherigen Inhaber des Betriebs auf den Rechtsnachfolger zu übertragen (SCHMIDT/GLANEGGER XVII. § 6b Rn. 2 und 45; HEGER in K/S, § 6b Rn. B 114). Dabei ist sichergestellt, daß

die stillen Reserven in dem übertragenen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil verhaftet bleiben.

Hinsichtlich der Vorbesitzzeiten iSv. § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 tritt der unentgeltliche Erwerber ebenfalls in die Fußstapfen des Rechtsvorgängers.

**§ 16 Abs. 3:** Die Realteilung einer (Personen-)Gesellschaft gilt nach § 16 Abs. 3 Satz 2 grds. als Aufgabe eines Mitunternehmeranteils iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Soweit im Wege einer Realteilung jedoch Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile übertragen werden, ist § 6 Abs. 3 entsprechend anzuwenden (§ 16 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2). Dies hat wiederum zur Folge, daß der Rechtsnachfolger an die Werte der bisherigen Gesellschaft, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben (Buchwerte), gebunden ist. Dies gilt auch für eine Rücklage nach § 6b. Damit besteht auch im Rahmen der Realteilung die Möglichkeit, bisher nach § 6b anteilige (soweit eine Übernahme durch den Rechtsnachfolger erfolgt) un versteuert gebliebene aufgedeckte stille Reserven von der Gesellschaft auf den Rechtsnachfolger zu übertragen. Dabei ist sichergestellt, daß die stillen Reserven in dem übertragenen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil verhaftet bleiben.

Vorbesitzzeiten (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2) der realgeteilten PersGes. werden durch die Rechtsnachfolger fortgeführt.

#### R 46 b) nach dem UmwStG

**§ 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG:** Wird eine KapGes. in eine PersGes. umgewandelt (§ 1 UmwStG iVm. § 1 UmwG), so tritt die übernehmende PersGes. ua. hinsichtlich einer zum Umwandlungsstichtag bestehenden § 6b-Rücklage der übertragenden KapGes. in die Rechtsstellung der Übertragerin ein. Vorbesitzzeiten iSv. § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 der übertragenden Körperschaft sind bei der übernehmenden PersGes. anzurechnen (§ 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG).

**§ 9 Abs. 1 UmwStG:** Bei der Umwandlung einer KapGes. in ein Einzelunternehmen ist § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG entsprechend anzuwenden. Somit geht auch in diesem Fall eine zum Umwandlungsstichtag bestehende § 6b-Rücklage der übertragenden KapGes. auf das Einzelunternehmen über. Entsprechendes gilt auch für die Vorbesitzzeiten gemäß § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (§ 9 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG).

**§ 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG:** Werden mehrere Körperschaften nach § 2 UmwG verschmolzen, so tritt die übernehmende Körperschaft hinsichtlich einer den Gewinn mindernden Rücklage (§ 6b) in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft(-en) ein. Dies hat zur Folge, daß eine zum Umwandlungsstichtag bestehende § 6b-Rücklage von der Übertragerin bzw. den Übertragerinnen auf die übernehmende Körperschaft übergeht. Entsprechendes gilt für eine Vermögensübertragung (Vollübertragung) iSv. § 174 Abs. 1 UmwG (§ 1 Abs. 2 UmwStG). Der Eintritt der übernehmenden Körperschaft in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft greift auch hinsichtlich der Berücksichtigung vor Vorbesitzzeiten iSv. § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2.

**§ 14 UmwStG:** Bei dem Formwechsel einer KapGes. oder einer Genossenschaft in eine PersGes. finden ua. § 4 Abs. 2 Satz 1 und 3 UmwStG entsprechende Anwendung.

**§ 15 Abs. 1 UmwStG:** Geht Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung oder durch Teilübertragung auf andere Körperschaften über, so ist § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG entsprechend anzuwenden.

**§ 16 UmwStG:** Soweit Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung auf eine PersGes. übergeht, tritt die übernehmende PersGes. insoweit ua. hinsichtlich einer zum Umwandlungsstichtag bestehenden § 6b-Rücklage – ebenso wie bezüglich von Vorbesitzzeiten (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2) – der übertragenden KapGes. in die Rechtsstellung der Übertragenden ein (§ 16 Satz 1 iVm. § 4 Abs. 2 Satz 1 und 3 UmwStG).

**§ 22 UmwStG** (s. HEGER in K/S, § 6b Rn. B 124): Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil in eine unbeschränkt stpfl. KapGes. eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der übernehmenden Gesellschaft (Sacheinlage), so darf die KapGes. das übernommene Betriebsvermögen mit dem Buchwert, dem Teilwert oder einem Zwischenwert ansetzen (§ 20 Abs. 1 und 2 UmwStG).

► *Buchwertansatz:* Bei dem Ansatz des übernommenen Betriebsvermögens mit dem Buchwert tritt die übernehmende KapGes. in Rechtsstellung des bzw. der Einbringenden ein (§ 22 Abs. 1 UmwStG, UmwStErlaß 1998 v. 25. 3. 98, BStBl. I S. 268 Tz. 22.06). Somit gehen steuerfreie Rücklagen auf die Übernehmerin über.

► *Zwischenwertansatz:* Setzt die übernehmende KapGes. das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Zwischenwert an, so gehen auch in diesem Fall steuerfreie Rücklagen unter den für den Einbringenden bestehenden Bedingungen auf die übernehmende KapGes. über (§ 22 Abs. 2 iVm. § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Bei einem Ansatz mit dem Zwischenwert ist eine übergehende Rücklage nach § 6b jedoch teilweise (entsprechend der Aufdeckung der stillen Reserven) aufzulösen und mit dem nicht aufgelösten Betrag weiterzuführen (DEHMER, UmwG/UmwStG, § 22 UmwStG Rn. 67 mwN).

► *Teilwertansatz:* Bei Teilwertansatz sind alle stillen Reserven aufzudecken, insbesondere auch steuerfreie Rücklagen aufzulösen. Dies gilt auch für die Fälle der Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (§ 22 Abs. 3 UmwStG, UmwStErlaß 1998 aaO Tz. 22.11).

Setzt die übernehmende KapGes. das eingebrachte Vermögen mit dem Buchwert an, so sind die Vorbesitzzeiten (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2) des Rechtsvorgängers zu berücksichtigen (§ 22 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG; UmwStErlaß 1998 aaO Tz. 22.07). Da die Übertragungen zu Teilwerten oder Zwischenwerten wie Anschaffungsvorgänge zu behandeln sind, unterbleibt in diesen Fällen eine entsprechende Besitzzeitanrechnung.

**§ 24 Abs. 4 UmwStG** (s. HEGER in K/S, § 6b Rn. B 122f.): Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil in eine PersGes. eingebracht

## § 6b Anm. R 46 Übertragung stiller Reserven bei Veräußerung

und wird der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft, so darf die PersGes. das übernommene Betriebsvermögen mit dem Buchwert, dem Teilwert oder einem Zwischenwert ansetzen (§ 24 Abs. 1 und 2 UmwStG). Hinsichtlich der Fortführung einer § 6b-Rücklage durch die übernehmende PersGes. und die Berücksichtigung von Besitzzeiten des Rechtsvorgängers gelten die Ausführungen zu § 22 UmwStG entsprechend (§ 24 Abs. 4 iVm. § 22 Abs. 1 UmwStG, UmwStErlaß 1998 aaO Tz. 24.04).