Prof. Dr. Monika Jachmann/Klaus Liebl*

System der Besteuerung stiller Reserven in der Einkommensteuer

Abstract

Die Aufdeckung stiller Reserven in unternehmerisch oder anderweitig steuerverhafteten Vermögen führt mitunter zu hohen Steuerbelastungen und hat daher große Bedeutung für die Praxis. Steuerliche Belastungen können aber häufig durch eine Reinvestition i. S. v. § 6b EStG (Einkommensteuergesetz) vermieden werden. Daneben existieren noch weitere Möglichkeiten, die Besteuerung trotz Aufdeckung der stillen Reserven zu vermeiden. Dabei gilt allgemein: Die Besteuerung stiller Reserven kann „aufgeschoben", nie „aufgehoben" werden. Der folgende Beitrag soll, ausgehend vom System der Einkommensteuer (ESt) und den Voraussetzungen des § 6b EStG, die steuerliche Behandlung stiller Reserven aufzeigen. Anschließend werden weitere Möglichkeiten der Vermeidung der Besteuerung stiller Reserven und deren Verhältnis zu § 6b EStG dargestellt.

* Frau *Prof. Dr. Jachmann* ist Honorarprofessorin an der Ludwig-Maximilians-Universität in München und Richterin am *Bundesfinanzhof*. Diplom-Finanzwirt (FH) *Klaus Liebl* ist Rechtsreferendar und Doktorand bei Frau *Prof. Dr. Jachmann*.

I. System der Einkommensteuer

Objekt der Einkommensbesteuerung ist das „Einkommen“[1] des Steuerpflichtigen, das dieser innerhalb eines Jahres erzielt.[2] Werden stille Reserven aufgedeckt,[3] können diese Teil des Einkommens sein. Das Einkommen,[4] multipliziert mit dem persönlichen Steuersatz, ergibt die tarifliche Einkommensteuer (§§ 2 Abs. 5, 32a EStG).[5]

1. Ermittlung des „Einkommens“

„Kern“ des Einkommens bilden nach § 2 EStG[6] die Einkünfte bzw. Einkunftsarten des Steuerpflichtigen. Die Einkünfte teilen sich in sog. Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte auf (§ 2 Abs. 2 EStG, sog. „Dualismus der Einkunftsarten“[7]). Zu den Gewinneinkunftsarten zählen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 13 ff. EStG), aus Gewerbebetrieb (§§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 15 ff. EStG) und aus selbständiger Arbeit (§§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 3, 18 EStG), zu den Überschusseinkünften die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4, 19 EStG), aus Kapitalvermögen (§§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5, 20 EStG), aus Vermietung und Verpachtung (§§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6, 21 EStG) und die sonstigen Einkünfte (§§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7, 22 f. EStG). Den Gewinneinkünften ist gemeinsam, dass die Einkünfte jeweils anhand des Gewinns ermittelt werden (§§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 4 bis 7k EStG). Der Gewinn wird dabei grundsätzlich als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG, sog. Betriebsvermögensvergleich) ermittelt, bzw. vereinfacht als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 3 EStG, sog. Einnahmen-Überschussrechnung) oder anhand von sog. Durchschnittsätzen (wenn der Steuerpflichtige Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem. §§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 13 EStG erzielt und gewisse Größenmerkmale nicht überschreitet; vgl. § 13a EStG[8]).[9] Die Überschusseinkünfte werden dagegen grundsätzlich einheitlich, anhand des Überschusses der Einnahmen über die

1 Dazu unter Abschnitt I. 1.
2 Zum Einkommensbegriff vgl. BVerfGE 99, 88 unter B. I. 2.
3 Dazu unter Abschnitt I. 2.
4 Sog. zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG).
5 Nach weiteren Verminderungen und Hinzurechnungen (vgl. § 2 Abs. 6 EStG) wird von der festzusetzenden Einkommensteuer gesprochen.
6 Vgl. dazu ausführlich *Jachmann* in Lademann EStG, Einführung Rn. 40a ff.
7 Die Einführung der Abgeltungsteuer hat aber dazu geführt, dass sich die Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht mehr ohne weiteres in den Dualismus der Einkunftsarten einfügen.
8 Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen beruht teilweise auf der pauschalen Ermittlung von Gewinnen. I. d. R. ist der Gewinn nach Durchschnittssätzen niedriger als der Gewinn nach Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmen-Überschussrechnung.
9 Zur pauschalierenden (*Gosch* in Kirchhof Kompaktkommentar 9. Aufl. (2010), § 5b Rn. 1) sog. Tonnagebesteuerung bei im internationalen Verkehr betriebenen Handelsschiffen vgl. § 5a EStG.

Werbungskosten (§§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, 8 bis 9a), ermittelt.[10] Die Wirtschaftsgüter, die der Erzielung von Gewinneinkünften dienen, sind als notwendiges[11] oder gewillkürtes[12] Betriebsvermögen dem jeweiligen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen zuzuordnen, bei den Überschusseinkünften gibt es kein Betriebsvermögen. Die Gewinneinkünfte unterscheiden sich insoweit in einem weiteren wesentlichen Punkt von den Überschusseinkünften: Bei den Gewinneinkünften ist die Besteuerung stiller Reserven die Regel,[13] bei den Überschusseinkünften die Ausnahme.[14] Im Bereich der Überschusseinkünfte werden stille Reserven nur im Rahmen der sonstigen Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§§ 22 Nr. 2, 23 EStG) und im Rahmen der Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen aus bestimmten Veräußerungsgeschäften (§ 20 Abs. 2 EStG) erfasst (z. B. Veräußerung von Wertpapieren).[15] Daneben werden nach § 17 Abs. 1 S. 1 EStG Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb[16] fingiert, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Ohne die Fiktion des § 17 EStG wären Veräußerungsgewinne/-verluste den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG). In Kollisionsfällen ist § 17 EStG vorrangig vor § 20 Abs. 2 EStG anzuwenden (§ 20 Abs. 8 EStG). Sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften sind gegenüber allen anderen Einkunftsarten subsidiär (§ 23 Abs. 2 EStG).

---

10 Eine Ausnahme gibt es nur bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, da dort die Werbungskosten nicht nach §§ 9, 9a EStG ermittelt werden, sondern grundsätzlich pauschal nach § 20 Abs. 4 EStG (vgl. § 2 Abs. 2 S. 2 EStG, sog. Sparer-Pauschbetrag) berücksichtigt werden.

11 Das sind die Wirtschaftsgüter, die unmittelbar Betrieben dienen, die zu Gewinneinkünften führen oder zum unmittelbaren betrieblichen Einsatz bestimmt sind (*BFH* BStBl. II 1991, 829 m. w. N.).

12 Dabei handelt es sich um Wirtschaftsgüter, „die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind" (*Meurer* in Lademann EStG, § 4 Rn. 214). Anders als notwendiges Betriebsvermögen ist bei gewillkürtem Betriebsvermögen noch ein „Widmungsakt", z. B. Erfassung des Wirtschaftsguts in der Bilanz des Betriebs, notwendig.

13 Dies folgt der Reinvermögenszugangstheorie, wonach der Gewinn das Gesamtergebnis der unternehmerischen Tätigkeit einschließlich der Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens erfasst (*Lang* in Tipke/Lang Steuerrecht 20. Aufl. (2010), § 9 Rn. 181).

14 Der Quellentheorie folgend sollen nur die aus der „Quelle" fließenden Erträge, und nicht die Quelle selbst Gegenstand der Besteuerung sein (vgl. *Lang* (Fn. 13), § 9 Rn. 182).

15 Mit Einführung der sog. „Abgeltungsteuer" wurde hier ein Systemwechsel vollzogen. Zuvor waren diese Einkünfte als sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften von der Besteuerung nur erfasst, wenn sie innerhalb einer bestimmten Haltefrist veräußert wurden (§§ 22 Nr. 2, 23 I Nr. 2 bis 4 EStG a. F.).

16 Laut § 15 Abs. 2 S. 1 EStG ist ein Gewerbebetrieb eine selbständige, nachhaltige, mit Gewinnerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit, die eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfordert und weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Zusätzlich muss als ungeschriebenes Merkmal der Bereich der privaten Vermögensverwaltung überschritten sein (*BFH* BStBl II 1995, 617).

2. Stille Reserven als Teil des Einkommens bei den Gewinn-Einkünften

Stille Reserven unterliegen der Besteuerung, wenn sie „aufgedeckt" werden.[17] Eine Besteuerung bleibt aus, wenn die Aufdeckung „aufgeschoben" werden kann.[18]

a) Entstehung und Behandlung stiller Reserven

Stille Reserven entstehen immer dann, wenn ein Wirtschaftsgut einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen zugeordnet wird (Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, §§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 13 ff. EStG, Gewerbebetrieb, §§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 15 ff. EStG, oder selbständiger Arbeit, §§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 3, 18 EStG) und der steuerliche Ansatz bzw. der Buchwert dieses Wirtschaftsguts niedriger ist als dessen Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Der steuerliche Ansatz eines Wirtschaftsguts ergibt sich grundsätzlich aus seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Absetzungen für Abnutzung (§ 7 EStG), erhöhte Absetzungen (§§ 7b ff. EStG), Sonderabschreibungen (§ 7g EStG), Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge[19] (§ 6 Abs. 1 Nrn. 1 u. 2 EStG). Soweit der Teilwert[20] auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger ist als der ermittelte Wert, kann dieser angesetzt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 u. 4, Nr. 2 S. 2 u. 3 EStG) und in bestimmten Fällen auch bei einer Wertsteigerung beibehalten werden.

Für den Betriebsvermögensvergleich bildet der steuerliche Ansatz die Grundlage für die Ermittlung des Vermögens und der Schulden. Ist der Teilwert höher als der steuerliche Ansatz, entstehen (unbesteuerte) stille Reserven in Höhe der Differenz zwischen beiden Werten.[21] Bei der Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) entstehen ebenfalls stille Reserven in Höhe der Differenz zwischen dem rechnerischen steuerlichen Ansatz und dem Teilwert. Bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) entstehen nur bei den in § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG genannten Wirtschaftsgütern steuerlich relevante stille Reserven; die anderen Wirtschaftsgüter werden bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht eigens mit einem steuerlichen Ansatz erfasst.

Stille Reserven werden grundsätzlich bei der Erfüllung eines Veräußerungstatbestands „aufgedeckt", was i. d. R. auch zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn führt. Als Gewinn- bzw. Veräußerungstatbestand gelten die Veräußerung des Wirtschaftguts gegen Entgelt, der Tausch in der betrieblichen Sphäre (§ 6 Abs. 6 S. 1

17 Siehe dazu unter Abschnitt I. 2. a).

18 Siehe dazu unter Abschnitt I. 2. b).

19 Z. B. Rücklage für Ersatzbeschaffung, siehe dazu unten Abschnitt III. 3. a).

20 Dies ist der Wert, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG).

21 Würden die stillen Reserven sofort besteuert und würden für die Steuerzahlung keine liquiden Mittel zur Verfügung stehen, würde dies regelmäßig dazu führen, dass der Steuerpflichtige betriebliche Wirtschaftsgüter zur Zahlung der Steuern veräußern müsste. Ein solches Vorgehen wäre nicht mehr mit einer wirtschaftlich maßvollen Besteuerung zu vereinbaren. Der Realisationsakt (z. B. Verkauf) muss daher zur Besteuerung der stillen Reserven abgewartet werden. Vgl. dazu auch *Hey* in Tipke/Lang Steuerrecht 20. Aufl. (2010), § 17 Rn. 205.

EStG),[22] die Entnahme des Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen (§ 4 Abs. 1 S. 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG),[23] die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG),[24] die Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG),[25] die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG)[26] sowie bestimmte Sonderformen der Gewinnrealisierung (z. B. Einbringung von Unternehmen in Kapital- oder Personengesellschaften, §§ 20, 24 UmwStG[27]).[28] Die Besteuerung der stillen Reserven ist beim Betriebsvermögensvergleich und bei der Einnahmen-Überschussrechnung dem Grunde nach identisch, da sie bei beiden Gewinnermittlungsmethoden jeweils erst im Rahmen des Veräußerungstatbestands stattfindet.[29] Soweit Land- und Forstwirte ihre Gewinne nach Durchschnittssätzen ermitteln (§ 13a EStG), werden stille Reserven wie beim Betriebsvermögensvergleich behandelt, wenn die in § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG aufgeführten Wirtschaftsgüter veräußert oder entnommen werden.[30]

b) „Aufschieben" der Aufdeckung stiller Reserven

Die Aufdeckung stiller Reserven und deren Besteuerung kann teilweise in gesetzlich normierten oder gewohnheitsrechtlich anerkannten Ausnahmefällen verhindert wer-

22 Zum „gewinnneutralen" Tausch vgl. *Welbers* in Lademann EStG, § 6b Rn. 50.

23 Genauer gesagt handelt es sich dabei um einen „Ersatzrealisierungstatbestand", wodurch die steuerliche Erfassung der stillen Reserven umfassend gewährleistet werden soll (sog. finaler Entnahmebegriff) (dazu und m. w. N. zum finalen Entnahmebegriff aus der Rspr. *Hey* (Fn. 21), § 17 Rn. 232).

24 Eine vGA liegt vor, wenn „bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen" (*BFH* BStBl. II 1989, 475 (476)). Es handelt sich dabei um eine „Gewinn- bzw. Einkünftekorrekturvorschrift" (so *Schulte* in Erle/Sauter Körperschaftsteuergesetz 2. Aufl. (2006), § 8 Rn. 75). Eine vGA unterscheidet sich von einer Entnahme dadurch, dass die Entnahme die Überführung von Wirtschaftsgütern von dem betrieblichen in den privaten Bereich erfasst, die vGA dagegen die Vermögensübertragung zwischen zwei unterschiedlichen Steuersubjekten (*ebd.* § 8 Rn. 113).

25 Diese erfordert eine Betriebsübertragung, einschließlich seiner wesentlichen Grundlagen, gegen Entgelt auf einen Erwerber des Betriebs, wodurch dieser den Betrieb als geschäftlichen Organismus fortführen kann (R 16 I S. 1 EStR).

26 Diese verlangt, dass „der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört" (*BFH* BStBl. II 1975, 168). Sie grenzt sich von der Betriebsveräußerung dadurch ab, dass in einem einheitlichen Vorgang alle wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Erwerber veräußert und/oder teilweise bzw. vollständig ins Privatvermögen überführt (sog. Totalentnahme) werden (*BFH* BStBl. II 1976, 670; BStBl. II 1982, 381; BStBl. II 1991, 512).

27 Vgl. dazu unten Abschnitt III. 2. e).

28 Für weitere gesetzliche Veräußerungstatbestände vgl. § 17 Abs. 4, 5, § 20 Abs. 2 S. 2, 3, § 23 Abs. 1 S. 4, 5 EStG, vgl. ferner *Jakob* Einkommensteuer 4. Aufl. (2008), Rn. 667.

29 Auch bei der Einnahmen-Überschussrechnung werden die stillen Reserven erst im Zeitpunkt der Veräußerung aufgedeckt, da vorher keine Betriebseinnahmen erfasst werden.

30 Werden andere Wirtschaftsgüter veräußert oder entnommen, fallen diese unter die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, sodass auch die stillen Reserven durch die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen erfasst werden.

den; die Besteuerung wird aber nicht aufgehoben, sondern nur in die Zukunft verschoben. Dabei können stille Reserven auf andere Wirtschaftsgüter desselben Steuerpflichtigen übertragen werden, oder auf einen anderen Steuerpflichtigen „überspringen".

Verbleiben die stillen Reserven beim Steuerpflichtigen, d. h. werden die stillen Reserven auf ein anderes Wirtschaftsgut des Steuerpflichtigen übertragen,[31] erfolgt dies durch Absetzung des durch die Veräußerung ergebenden Gewinns (= aufgedeckte stille Reserve) von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines anderen, „ersatzweise" beschafften Wirtschaftsguts. Findet die Übertragung der stillen Reserven nicht im Jahr der Aufdeckung statt, weil das andere Wirtschaftsgut erst später angeschafft wird, erfolgt die Übertragung in zwei Schritten: Im ersten Schritt wird in Höhe der stillen Reserven eine gewinnmindernde Rücklage,[32] im Folgenden nur noch Rücklage genannt, gebildet.[33] Dadurch wird der durch die Veräußerung entstandene Gewinn wieder neutralisiert. Die stillen Reserven werden in einem zweiten Schritt auf dieses Wirtschaftsgut durch gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage unter gleichzeitigem gewinnmindernden Abzug des aufgelösten Rücklagenbetrags von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des anderen Wirtschaftsguts übertragen (sog. Bruttomethode).[34] Alternativ kann der zweite Schritt durch Ausbuchung der Rücklage gegen Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des anderen Wirtschaftsguts vollzogen werden.[35] In beiden Fällen erfolgt nach Übertragung ein verminderter steuerlicher Ansatz bzw. Wertverzehr des anderen Wirtschaftsguts;[36] die stillen Reserven wurden übertragen. Die Übertragung der stillen

31 Zur Technik bei der Übertragung von stillen Reserven zwischen zwei (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen vgl. unten Abschnitt III. 1.

32 Auch steuerfreie Rücklage genannt; vgl. *Weber-Grellet* in Schmidt 28. Aufl. (2009), § 5 Rn. 497. Demgegenüber gibt es auch gewinnneutrale Rücklagen, z. B. Kapital- oder Gewinnrücklagen, vgl. § 272 Abs. 2 bis 4 HGB.

33 Handelsrechtlich musste bis 31.12.2009 aufgrund der umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG) eine Rücklage mit Sonderpostenanteil (§§ 247 Abs. 3, 273 HGB a. F.) gebildet werden, wenn steuerlich ein Wahlrecht zur Bildung der Rücklage bestand. Mit Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG zum 1.1.2010 (Gesetz vom 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) ist dieser Posten in der Handelsbilanz nicht mehr notwendig. Allenfalls eine Rückstellung für latente Steuern (§ 274 HGB) ist notwendig (*Theile/Hartmann* BilMoG: Zur Unmaßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz DStR 2008, 2031). Die Bildung von § 6b-Rücklagen kann somit „autonom", d. h. unabhängig von der Handelsbilanz in der Steuerbilanz ausgeübt werden (so auch *Mitschke* Das Bilanzrecht unter der Herrschaft des BilMoG: Ein Überblick über die wichtigsten Fragen FR 2010, 214 (219) m. w. N.; BStBl. 2010, 239).

34 Es sind zwei Buchungen notwendig: Rücklage an Ertrag (in Höhe der aufgelösten Rücklage) und Abschreibung an Wirtschaftsgut (in Höhe der aufgelösten Rücklage); vgl. *Marchal* in Hermann/Heuer/Raupach Einkommensteuer- und Körperschaftssteuergesetz, § 6b Rn. 94. Zur handelsrechtlichen Einordnung vgl. Fn. 36.

35 Es ist nur eine Buchung notwendig: Rücklage an Wirtschaftsgut (in Höhe der aufgelösten Rücklage) (vgl. *ebd.*, § 6b Rn. 94).

36 Handelsrechtlich erfolgte die Übertragung mittels steuerlicher Abschreibung (§ 254 HGB a. F.) oder der Vornahme einer Wertberichtigung (§ 281 HGB a. F.), da eine direkte Verrech-

Reserven kann max. i. H. v. 100 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des neu angeschafften Wirtschaftsguts erfolgen.[37] Sollen die stillen Reserven auf das Wirtschaftsgut eines anderen Betriebsvermögens des Steuerpflichtigen übertragen werden (z. B. von Betrieb A auf Betrieb B) erfolgt dies gewinnneutral über das Kapitalkonto.[38]

Erfolgt keine Übertragung der stillen Reserven auf ein anderes Wirtschaftsgut, muss deswegen die Rücklage aufgelöst werden. Die Besteuerung der (aufgedeckten) stillen Reserven erfolgt dann im Wirtschaftsjahr der gewinnerhöhenden Auflösung der Rücklage. Bei der Übertragung stiller Reserven auf ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut wird die Besteuerung bei der Veräußerung dieses Wirtschaftsguts nachgeholt. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern erfolgt die Versteuerung wirtschaftlich in der Weise, dass das Abschreibungsvolumen wegen der Absetzung der stillen Reserven von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten niedriger ausfällt,[39] und damit der Veräußerungsgewinn auf die Nutzungsdauer des Ersatzwirtschaftsguts verteilt wird.

„Springen" dagegen die stillen Reserven auf einen anderen Rechtsträger über, erfolgt die Übertragung stiller Reserven dadurch, dass der übernehmende Rechtsträger das Wirtschaftsgut nicht mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nrn. 1 bis 2 EStG), sondern mit dem gleichen steuerlichen Ansatz wie beim Übertragenden zu erfassen hat (sog. Buchwertfortführung). Der übernehmende Rechtsträger hat die stillen Reserven zu besteuern, sobald er einen Veräußerungstatbestand erfüllt[40] bzw. verteilt auf die (Rest-)Nutzungsdauer des Ersatzwirtschaftsguts.

II. „Aufschieben" der Aufdeckung stiller Reserven nach § 6b EStG

§ 6b EStG ist als „personenbezogene"[41] Vorschrift ausgestaltet und knüpft u. a. an bestimmte „Investitionsgüter"[42] an.

1. Personenbezogenheit des § 6b EStG

§ 6b EStG ist eine personenbezogene Begünstigung,[43] d. h. die Übertragung der stillen Reserven muss nicht notwendig auf ein Wirtschaftsgut desselben Betriebsvermögens

---

nung der stillen Reserven mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelsrechtlich unzulässig war (vgl. dazu *Hoffmann* in Littmann/Bitz/Pust Das Einkommensteuerrecht, § 6b Rn. 105).

37 Vgl. im Einzelnen § 6b Abs. 1 S. 1 und 2 EStG.

38 Vgl. dazu R 6b.2 Abs. 8 EStR.

39 *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 2.

40 Vgl. dazu unten Abschnitt II. 2 b).

41 Siehe dazu unter Abschnitt II. 1.

42 Siehe dazu unter Abschnitt II. 2 a).

43 Zur rechtsträgerbezogenen Betrachtungsweis für die Jahre 1999 bis 2001 (eingeführt durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402) vgl. *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 21.

erfolgen,[44] sondern kann auch auf ein Wirtschaftsgut in einem anderen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen stattfinden. Die Norm gestattet die Übertragung stiller Reserven aus der Veräußerung von bestimmten Wirtschaftsgütern auf andere bestimmte Wirtschaftsgüter (sog. Reinvestitionsgüter), wenn der Steuerpflichtige u. a. den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG). Ermittelt der Steuerpflichtige den Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) oder nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG), ist die Übertragung stiller Reserven nach § 6c EStG möglich, der die entsprechende Anwendung von § 6b EStG anordnet. § 6b EStG können nur Steuerpflichtige in Anspruch nehmen, die Gewinneinkünfte erzielen, dies nach der Technik des Gesetzgebers deshalb, weil bei Überschusseinkünften die Einkünfte methodisch anders[45] ermittelt werden.[46] Durch die Übertragungsmöglichkeit der aufgedeckten stillen Reserven sollen Modernisierung und Rationalisierung des Betriebs, Standortverlegungen, Strukturänderungen oder auch die Änderungen von Beteiligungsverhältnissen begünstigt werden.[47] Das veräußerte Wirtschaftsgut soll im Ersatz-Wirtschaftsgut bilanziell fortbestehen.[48] Im Rahmen der personenbezogenen Betrachtungsweise können aufgedeckte stille Reserven aus einem (Einzel-)Betriebsvermögen auch auf Wirtschaftsgüter übertragen werden, die sich im Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft befinden, wenn der veräußernde Steuerpflichtige zugleich an der Mitunternehmerschaft beteiligt ist. Die Übertragung ist allerdings nur in Höhe des Anteils der Beteiligung des veräußernden Mitunternehmers an der Mitunternehmerschaft möglich. Umgekehrt ist eine Übertragung stiller Reserven aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens einer Mitunternehmerschaft auf Reinvestitionsgüter eines Mitunternehmers möglich, die dieser für ein Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens oder eines Sonderbetriebsvermögens[49] angeschafft hat. Auch hier ist die Übertragung aber nur im Umfang der Beteiligung des Mitunternehmers an der Mitunternehmerschaft möglich.[50]

2. Voraussetzungen des § 6b EStG

§ 6b EStG knüpft an bestimmte Voraussetzungen an, die u. a. die Übertragungsmodalitäten und den Kreis der Personen, der § 6b EStG in Anspruch nehmen kann, betreffen.

---

44 Zu Ausnahmen bei Betrieben gewerblicher Art (bgA, § 1 Abs. 1 Nrn. 6 u. 4 KStG) vgl. *Heger* Die Besteuerung der öffentlichen Hand – Ein Überblick über die Rechtsprechung des *BFH* FR 2009, 301 (302).

45 Vgl. dazu oben Abschnitt I. 1.

46 Ähnlich *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 3.

47 BT-Drucks. IV/2400, 46, 62; 2617, 3 ff.

48 *Schön* Gewinnübertragung bei Personengesellschaften nach § 6b EStG 1986, S. 7 ff.

49 Vgl. dazu unten Abschnitt III. 1.

50 *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 1; zur steuerneutralen Übertragung von Mitunternehmeranteilen vgl. *Carlé/Korn/Stahl/Strahl* Personengesellschaften 2006, Rn. G/2.

a) Begünstigter Personenkreis und begünstigte Wirtschaftsgüter (§ 6b Abs. 1, Abs. 4 S. 1 Nrn. 1 u. 2 EStG)

Natürliche und, mit Einschränkung bei der Veräußerung von Kapitalanteilen (vgl. dazu § 6b Abs. 5 EStG), juristische Personen (vgl. § 1 Abs. 1 KStG), die im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sind und ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG (Betriebsvermögensvergleich) oder § 5 EStG (Betriebsvermögensvergleich unter Anwendung handelsrechtlicher Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung) ermitteln (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG), können die bei der Veräußerung von Grund und Boden sowie dem Aufwuchs auf Grund- und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn der Aufwuchs zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört, und die bei der Veräußerung von Gebäuden und Binnenschiffen[51] aufgedeckten stillen Reserven im Wirtschaftsjahr der Veräußerung wie folgt übertragen: Gewinne aus der Veräußerung von

- Grund und Boden[52] kann nur wieder auf Grund und Boden, auf Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden und Gebäude übertragen werden,
- Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden kann nur auf ein Wirtschaftsgut derselben Art oder auf ein Gebäude,
- Gebäuden[53] auf Gebäude,
- Binnenschiffen[54] auf Binnenschiffe übertragen werden.

Die Übertragung ist zulässig, wenn sich u. a. die veräußerten Wirtschaftsgüter mindestens sechs Kalenderjahre ununterbrochen im Anlagevermögen einer inländischen, nicht zwingend derselben[55] Betriebsstätte des Steuerpflichtigen befunden haben (sog. Besitzzeit, § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG) und die neu angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter (Reinvestitionsgüter) zum Anlagevermögen (irgend-)einer[56] inländischen Betriebsstätte gehören (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG). Die Verwendung des veräußerten Wirtschaftsguts für verschiedene Einkunftsarten ist unschädlich, so lange es nur zum Anlagevermögen eines Betriebsvermögens gezählt hat.[57] Wegen der personenbezogenen Betrachtungsweise des § 6b EStG ist für die Besitzzeit auf den jeweiligen Mitunternehmer einer Mitunternehmerschaft abzustellen.[58]

Erweiterungen, Ausbauten und Umbauten stehen der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden gleich (§ 6b Abs. 1 S. 3 EStG). In diesem Fall können stille Reserven aber nur übertragen werden, soweit Aufwand für Erweiterungen, Umbauten oder Ausbauten angefallen ist (§ 6b Abs. 1 S. 4 EStG).

---

51 Diese sind nur auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2005 und vor dem 1.1.2011 stattfinden (§ 52 Abs. 18b S. 1 EStG).
52 Vgl. dazu *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 4.
53 Vgl. dazu *ebd.*, § 6b Rn. 5.
54 Vgl. dazu EStR 41a Abs. 2 EStR 1998.
55 *Marchal* (Fn. 34), § 6b Rn. 120.
56 *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 11.
57 R 6b.3 Abs. 1 S. 3 EStR.
58 *BFH* BFH/NV 2001, 262.

Werden stille Reserven wegen der Personenbezogenheit des § 6b EStG auf ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen übertragen, muss auch für dieses grundsätzlich der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG ermittelt werden (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG). Ausnahmen sollten aber dann anerkannt werden, wenn die stillen Reserven auf Betriebe übertragen werden, für die der Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) oder nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) ermittelt wird, da auch bei diesen Gewinnermittlungsarten die Übertragung stiller Reserven gem. § 6c EStG grundsätzlich anerkannt ist.[59] Eine Übertragung von stillen Reserven ist zulässig, wenn bereits eine 6b-Rücklage gebildet wurde und der Steuerpflichtige von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG oder § 13a EStG übergeht.

b) Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge i. S. d. § 6b EStG

Die Übertragung aufgedeckter stiller Reserven auf Reinvestitionsgüter ist möglich, wenn anstelle der veräußerten Wirtschaftsgüter wieder Wirtschaftsgüter, die auch gebraucht sein können,[60] angeschafft oder hergestellt werden.

Veräußerungen bzw. Veräußerungstatbestände[61] i. S. d. § 6b EStG setzen immer eine entgeltliche bzw. teilentgeltliche (d. h. das gezahlte Entgelt liegt unter dem Teilwert des Wirtschaftsguts) Übertragung des zivilrechtlichen oder zumindest des wirtschaftlichen Eigentums (vgl. § 39 Abs. 2 AO) voraus,[62] die zu einer Gewinnrealisierung führt.[63] Die Aufdeckung stiller Reserven aufgrund unentgeltlicher Veräußerungstatbestände, wie beispielsweise bei Entnahme, vGA (§ 8 Abs. 3 KStG) oder Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG),[64] wenn bei dieser Betriebsvermögen in Privatvermögen überführt wird, fällt hingegen mangels Entgeltlichkeit nicht in den Anwendungsbereich des § 6b EStG.[65] Dagegen kann § 6b EStG auch bei einer Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG)[66] Anwendung finden, soweit o. g. Wirtschaftsgüter[67] veräußert werden. Scheidet ein Mitunternehmer gegen Barabfindung aus einer Mitunternehmerschaft aus, liegt beim Mitunternehmer eine Veräußerung begünstigter Wirtschaftsgüter in Höhe seiner Beteiligung vor.[68] Findet dagegen eine Sachwertabfindung statt, d. h. der Mitunternehmer erhält für das Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft statt Geld materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter, liegt aus Perspektive der Mitunternehmerschaft bzw. der an ihr beteiligten Mitunternehmer eine Veräußerung der Abfindungsgüter vor.[69]

---

59 So *Marchal* (Fn. 34), § 6b Rn. 115; *Welbers* (Fn. 22), § 6b Rn. 36.
60 *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 11; vgl. demgegenüber § 7g Abs. 1 EStG a. F., wonach für die Gewährung einer Ansparrücklage (§ 7g Abs. 3 EStG a. F.) die Anschaffung eines neuen Wirtschaftguts notwendig war.
61 Vgl. dazu oben Abschnitt I. 2. a).
62 Vgl. jüngst *BFH* BFH/NV 2008, 1460.
63 *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 7 m. w. N.
64 Vgl. dazu oben Abschnitt II. 2. b).
65 *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 7 m. w. N.
66 Vgl. dazu oben Abschnitt I. 2. a).
67 Vgl. oben Abschnitt III. 2. a).
68 *Marchal* (Fn. 34), § 6b Rn. 33.
69 *Heger* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff EStG, § 6b Rn. B 132.

Dies ist Folge der personenbezogenen Betrachtungsweise von § 6b EStG.[70] Eine Veräußerung zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft ist aber nur dann gegeben, wenn dies zu Bedingungen stattfindet, die unter Fremden üblich sind.[71]

Bei teilentgeltlichen Vorgängen gilt das Wirtschaftsgut im Verhältnis von Teilwert und Teilentgelt als veräußert, im Übrigen zum Teilwert entnommen (sog. Trennungstheorie).[72] Bei teilentgeltlicher Übertragung betrieblicher Einheiten (§ 6 Abs. 3 EStG) gilt dagegen die sog. Einheitstheorie, wonach eine entgeltliche Veräußerung vorliegt, wenn das Entgelt über dem Buchwert des Veräußerers liegt, andernfalls liegt nur eine unentgeltliche Übertragung vor.[73]

Die Anschaffung setzt einen entgeltlichen Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Wirtschaftsgut voraus. Sie stellt sich als Spiegelbild zur Veräußerung dar, so dass eine Anschaffung bejaht werden kann, wenn nach zuvor genannten Kriterien eine Veräußerung vorliegt.[74] Findet die Anschaffung in einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen statt, können die Anschaffungskosten u. U. nach § 6b EStG gemindert werden.

c) Veräußerungsgewinn (§ 6b Abs. 2 EStG)

Die aufgedeckten stillen Reserven in Form des Veräußerungsgewinns sind nach § 6b Abs. 2 EStG 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. Dabei definiert § 6b Abs. 2 S. 2 EStG den Buchwert als den Wert, der nach § 6 EStG anzusetzen ist, so dass Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge zu berücksichtigen sind (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG). Veräußerungspreis ist der Wert der Gegenleistung für das veräußerte Wirtschaftsgut, beim Tausch der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts. Soweit eine vGA[75] angenommen wird, liegt in deren Höhe keine Veräußerung und damit kein Veräußerungspreis vor,[76] da insoweit kein Entgelt vorliegt. Veräußerungskosten sind die Aufwendungen, die in unmittelbar sachlichem Zusammenhang zu dem Veräußerungsgeschäft stehen.[77] Entsteht trotz Veräußerung kein Gewinn, kommt es nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven und § 6b EStG braucht gar nicht in Anspruch genommen zu werden.

Es sind nur die Veräußerungsgewinne begünstigt, die auch im Inland steuerpflichtig sind (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 4 EStG).

---

70 Zur Veräußerung und Anschaffung identischer Wirtschaftsgüter in solchen Fällen vgl. *OFD Koblenz* DStR 2004, 314; *OFD Münster* DStR 2004, 1041.

71 *Heger* (Fn. 69), § 6b Rn. B 142.

72 Vgl. dazu *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 9 m. w. N. und unten Abschnitt III. 2. b).

73 Zur Einheitstheorie vgl. auch Abschnitt III. 2. a).

74 *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 12; zur „offenen" Einlage aus dem Privatvermögen eines Mitunternehmers in das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft als Anschaffung vgl. *BFH* BStBl. II 2000, 320.

75 Zur vGA siehe oben Abschnitt I. 2. a).

76 *Heger* (Fn. 69), § 6b Rn. C 8.

77 *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 10.

d) Wahlrechte des Steuerpflichtigen

Nach § 6b Abs. 1 EStG kann der Steuerpflichtige den Veräußerungsgewinn auf im Jahr der Veräußerung oder im Wirtschaftsjahr vor der Veräußerung angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter übertragen. Dies erfolgt durch Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Reinvestitionsgüter.[78] Soll der Abzug von einem Reinvestitionsgut erfolgen, das im Jahr vor der Veräußerung angeschafft worden ist, erfolgt der Abzug vom Buchwert, den das Reinvestitionsgut am Schluss des Wirtschaftsjahres der Anschaffung oder Herstellung hatte (§ 6b Abs. 5 EStG).

§ 6b Abs. 3 EStG lässt die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage im Jahr der Veräußerung (§ 6b Abs. 3 S. 1 EStG) und die Übertragung des Veräußerungsgewinns auf Reinvestitionsgüter zu, wenn diese innerhalb der vier folgenden Wirtschaftsjahre angeschafft oder hergestellt werden (§ 6b Abs. 3 S. 2 u. 4 EStG).[79] Die Übertragung erfolgt im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung. Die Frist verlängert sich bei Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit deren Herstellung vor Ablauf des vierten Jahres begonnen wurde (§ 6b Abs. 3 S. 3 EStG).[80] Da der Steuerpflichtige das Gebäude nicht selbst herstellen muss, genügt die Anschaffung eines Gebäudes, mit dessen Herstellung vor Ablauf des vierten Jahres begonnen wurde, wenn der Steuerpflichtige bereits vor Ablauf des vierten Jahres die Anschaffung dieses Objektes geplant hat und dieses anhand geeigneter Unterlagen, z. B. Kaufvertrag oder notarielle Kaufoption, nachweisen kann.[81] Erfolgt innerhalb der Frist keine Übertragung auf ein Reinvestitionsgut, ist die Rücklage mit Fristablauf zwingend gewinnerhöhend aufzulösen (§ 6 Abs. 3 S. 5 EStG). Zusätzlich erfolgt dann eine Verzinsung der Rücklage mit 6 % des Rücklagebetrags für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem sie bestanden hat (§ 6b Abs. 7 EStG). Das Jahr der Auflösung gilt als volles Wirtschaftsjahr.[82] Der Zinsbetrag ist außerhalb der Bilanz gewinnerhöhend zu berücksichtigen (sog. außerbilanzielle Hinzurechnung).

Letztlich kann aber der Steuerpflichtige sowohl auf die Übertragung als auch auf die Bildung einer Rücklage mit anschließender Übertragung des Veräußerungsgewinns verzichten, da § 6b EStG keine zwingende Übertragung vorschreibt. Der Steuerpflichtige hat dahingehend ein Wahlrecht.[83] Er kann auch einen Teil sofort versteuern und den Rest (sofort oder mittels Rücklage) übertragen bzw. durch spätere Auflösung versteuern. Er kann eine gebildete Rücklage auch vor Fristablauf auflösen.[84] Das Wahlrecht kann durch sofortigen Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder durch Bildung der Rücklage im Rahmen des Jahresabschlusses aus-

78 Vgl. oben Abschnitt I. 2. b).
79 Zur Technik der Übertragung vgl. oben Abschnitt I. 2. b).
80 Vgl. zur Auslegung des Begriffs des Herstellungsbeginns *Nds. FG* BB 2009, 1579, wonach ernsthafte und später umgesetzte Planungsarbeiten für den Herstellungsbeginn nach § 6b Abs. 3 S. 3 EStG ausreichend sind (als Revision anhängig beim *BFH* unter Az. IV R 6/09).
81 Ähnlich *Strahl* in Korn Einkommensteuergesetz, § 6b Rn. 32.
82 *BFH* BStBl. II 1990, 290 (291).
83 Vgl. *BFH* BStBl. II 1988, 55.
84 *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 26, 31.

geübt werden.[85] Für die Bildung der Rücklage ist nicht einmal Voraussetzung, dass tatsächlich eine Reinvestitionsabsicht besteht.[86] Die Entscheidung trifft der Steuerpflichtige bei der Aufstellung der Bilanz für das Wirtschaftsjahr, in dem das Ersatzwirtschaftsgut angeschafft oder fertiggestellt wird. Wird der Veräußerungsgewinn übertragen, entweder durch sofortige Übertragung (§ 6b Abs. 1 EStG) oder mittels Rücklage (§ 6b Abs. 3 EStG), sind für Abschreibungen und sonstige Abzüge nicht mehr die Anschaffungs- und Herstellungskosten maßgebend, sondern der nach dem Abzug verbleibende Betrag (§ 6b Abs. 6 EStG). Wurden Wirtschaftsgüter im Wirtschaftsjahr vor der Veräußerung angeschafft, vermindert sich dieser Betrag noch um die AfA für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung (§ 6b Abs. 5 EStG). Bei Gebäuden bilden die AfA-Bemessungsgrundlage für Abschreibungen nach § 7 Abs. 4 S. 1 u. Abs. 5 EStG dagegen immer die um den Abzugsbetrag geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, unabhängig davon, ob das Wirtschaftsgut im Jahr der Veräußerung oder im vorherigen Wirtschaftsjahr (vgl. § 6b Abs. 5 EStG) angeschafft wurde. Wegen der personenbezogenen Begünstigung kann das Wahlrecht grundsätzlich[87] nur vom Steuerpflichtigen bzw. von dem einzelnen Mitunternehmer alleine ausgeübt werden.[88]

Bis zum Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG) war das Wahlrecht in der Handelsbilanz auszuüben (§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG), inzwischen ist auch die Ausübung allein in der Steuerbilanz ausreichend.[89]

e) Dokumentation in der Buchhaltung

Der sofortige Abzug des Veräußerungsgewinns (§ 6b Abs. 1 EStG) und die Bildung und Auflösung der Rücklage (§ 6b Abs. 3 EStG) müssen in der Buchhaltung nachvollziehbar sein (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 5 EStG). Aus der Buchhaltung muss sich das veräußerte Wirtschaftsgut, dessen Buchwert, der Veräußerungserlös und die dazugehörigen Veräußerungskosten ergeben. Das Reinvestitionsgut als solches und in welchem Umfang stille Reserven durch Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten übertragen worden sind, müssen ebenfalls in der Buchhaltung erkennbar sein. Obwohl die Rücklage zulässigerweise in einem Posten in der Bilanz ausgewiesen werden kann, muss sich aus den restlichen Unterlagen der Buchhaltung ergeben, aus welchen veräußerten Wirtschaftsgütern sich die Rücklage zusammensetzt und wie sich diese entwickelt hat.

---

85 Ähnlich *Marchal* (Fn. 34), § 6b Rn. 50.

86 *BFH* BStBl. II 2001, 282.

87 Zu einer Ausnahme im Falle einer Mitunternehmerschaft vgl. *Glanegger* in Schmidt 28. Aufl. (2009), § 6b Rn. 4.

88 Im Fall der Gesamtrechtsnachfolge oder der unentgeltlichen Übertragung eines (Teil-)Betriebs (vgl. dazu unten Abschnitt III. 2. a). kann das Wahlrecht auch erst durch den Rechtsnachfolger ausgeübt werden (vgl. *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 22).

89 Vgl. dazu oben Fn. 33.

f) Einschränkung der Personenbezogenheit von § 6b EStG (§ 6b Abs. 4 S. 2 EStG)

Wegen der Personenbezogenheit des § 6b EStG ist es grundsätzlich bedeutungslos, auf welches Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen die Rücklage übertragen wird und unter welche Gewinneinkunftsart die stillen Reserven fallen. Um zu verhindern, dass gewerbliche Gewinne durch Verlagerung auf Betriebe übertragen werden, die nicht gewerbesteuerpflichtig sind und die stillen Reserven endgültig der Gewerbesteuer entzogen werden, dürfen begünstigte Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs nicht auf Wirtschaftsgüter übertragen werden, die zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (§ 13 EStG) gehören oder der selbstständigen Arbeit (§ 18 EStG) dienen (§ 6b Abs. 4 S. 2 EStG). Entsprechend diesem Rechtsgedanken ist § 6b Abs. 4 S. 2 EStG dahingehend einschränkend auszulegen, dass gewerbesteuerfreie Gewinne aus der Veräußerung eines gewerblichen (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils nicht erfasst sind.[90] Zudem soll die Übertragung auf von der Gewerbesteuer befreite Gewerbetriebe zulässig sein, da der Wortlaut dahingehend keine Einschränkung enthält.[91]

III. Weitere Möglichkeiten der Vermeidung der Besteuerung stiller Reserven

Neben der gesetzlichen Regelung nach § 6b EStG gibt es noch weitere Tatbestände, nach denen die Besteuerung der Aufdeckung stiller Reserven vermieden werden kann. Dabei sind folgende Fallgruppen zu unterscheiden: die Übertragung des Wirtschaftsguts samt der stillen Reserven auf ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen,[92] die Übertragung stiller Reserven zusammen mit dem Wirtschaftsgut auf einen anderen Rechtsträger[93] oder die Übertragung stiller Reserven auf ein anderes Wirtschaftsgut des Steuerpflichtigen.[94]

1. Übertragung stiller Reserven zwischen verschiedenen (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen (§ 6 Abs. 5 S. 1 u. 2 EStG)

Wird ein Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen (z. B. Betrieb A) in ein anderes Betriebsvermögen (z. B. Betrieb B) desselben Steuerpflichtigen überführt, erfolgt dies ohne Aufdeckung der stillen Reserven, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sicher gestellt ist. Die Besteuerung ist z. B. dann nicht mehr sicher gestellt, wenn ein Wirtschaftsgut in ein ausländisches Betriebsvermögen überführt wird und die Einkünfte aus diesem Betriebsvermögen nach einem DBA freigestellt

90 So auch *Nds. FG* DStR 2009, 1168 (Revision anhängig beim *BFH* unter Az. IV R 28/09).
91 *Marchal* (Fn. 34), § 6b Rn. 142.
92 Siehe dazu unter Abschnitt III. 1.
93 Siehe dazu unter Abschnitt III. 2.
94 Siehe dazu unter Abschnitt III. 3.

sind.[95] Die stillen Reserven müssen auch dann nicht aufgedeckt werden, wenn Wirtschaftsgüter aus einem Betriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt überführt werden, sowie bei der Überführung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen, wenn jeweils die Besteuerung der stillen Reserven sicher gestellt ist.[96] Bei Sonderbetriebsvermögen handelt es sich um die Wirtschaftsgüter im Eigentum eines Mitunternehmers, die entweder dem Betrieb der Mitunternehmerschaft dienen oder ihn fördern, sog. Sonderbetriebsvermögen I (vgl. auch § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG), oder die der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft dienen oder diese fördern, sog. Sonderbetriebsvermögen II.[97] Der Vorschrift wird teilweise nur deklaratorischer Charakter zugewiesen, da die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen dem Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen schon immer zu Buchwerten möglich war.[98]

2. Übertragung stiller Reserven auf andere Rechtsträger

Neben der Übertragung stiller Reserven auf Wirtschaftsgüter desselben Steuerpflichtigen können stille Reserven bei der Übertragung von Betrieben,[99] einzelnen Wirtschaftsgütern,[100] bei der sog. Realteilung von Mitunternehmerschaften[101] und sog. Einbringungen[102] auf einen anderen Rechtsträger überspringen.

a) Unentgeltlicher Betriebsübergang (§ 6 Abs. 3 EStG)

Zu einer Aufdeckung der stillen Reserven kommt es nicht, wenn ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen wird (§ 6 Abs. 3 S. 1 Halbs. 1 EStG, sog. Buchwertübertragung). Auch die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie die unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person führen zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven (§ 6 Abs. 3 S. 1 Halbs. 2 EStG). Grundsätzlich ist notwendig, dass jeweils die wesent-

95 In diesem Fall werden aber die stillen Reserven erst mit Veräußerung des Wirtschaftsguts besteuert (so *BMF* BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.6). Der *BFH* hat inzwischen allerdings die Theorie der finalen Entnahme – s. *BFH* BStBl. II 2009, 464; vgl. dazu *BMF* BStBl. I 2009, 671 (sog. Nichtanwendungserlass); *Schneider/Oepen* Finale Entnahme, Sicherstellung stiller Reserven und Entstrickung FR 2009, 22 (23 ff.) und die dazu korrespondierende Theorie der finalen Betriebsaufgabe – *BFH* FR 2010, 183 m. Anm. *Mitschke* – ausdrücklich aufgegeben.

96 Technisch erfolgt die Übertragung stiller Reserven über das Kapitalkonto des jeweiligen Betriebs, indem das Wirtschaftsgut über das Kapitalkonto gewinnneutral aus- und eingebucht wird.

97 Dazu *BFH* BStBl. II 1993, 706.

98 In diese Richtung *Fischer* in Lademann EStG, § 6 Rn. 205.

99 Siehe dazu unter Abschnitt III. 2 a).

100 Siehe dazu unter Abschnitt III. 2 b).

101 Siehe dazu unter Abschnitt III. 2 d).

102 Siehe dazu unter Abschnitt III. 2 e).

lichen Betriebsgrundlagen mit übertragen werden.[103] Wesentliche Betriebsgrundlagen sind die Wirtschaftsgüter, die für den Betrieb funktional wesentlich sind, d. h. die für den Betrieb bedeutenden Wirtschaftsgüter.[104] Auf die Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen kann ausnahmsweise verzichtet werden, wenn eine natürliche Person in ein Einzelunternehmen aufgenommen wird oder wenn ein Mitunternehmeranteil unentgeltlich auf eine natürliche Person übertragen wird und diese den Mitunternehmeranteil nicht innerhalb von fünf Jahren veräußert oder aufgibt (§ 6 Abs. 3 S. 2 EStG). Soweit stille Reserven nicht aufgedeckt wurden, ist der Rechtsnachfolger an die Buchwerte des Rechtsvorgängers gebunden (§ 6 Abs. 3 S. 2 EStG). Die stillen Reserven gehen somit auf den Rechtsnachfolger über, so dass dieser sie im Falle einer späteren Aufdeckung zu besteuern hat. Ob eine unentgeltliche Übertragung vorliegt, bestimmt sich danach, ob das für die Übertragung des Betriebs gezahlte Entgelt niedriger ist als der Buchwert des übertragenen Betriebs (sog. Einheitstheorie).[105] Liegt das Entgelt über dem Buchwert, ist eine entgeltliche Veräußerung gegeben, so dass zwar § 6 Abs. 3 EStG nicht mehr in Betracht kommt, aber ggf. § 6b EStG.[106]

b) Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG)

Nicht nur bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes (§ 6 Abs. 3 EStG), sondern auch bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter auf einen anderen Rechtsträger können stille Reserven auf diesen überspringen, wenn eine Mitunternehmerschaft beteiligt ist. Voraussetzung dafür ist, dass die Wirtschaftsgüter

- unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG), oder
- unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, und umgekehrt (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG), oder
- unentgeltlich zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG)

---

103 *Fischer* (Fn. 98), § 6 Rn. 188; werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht übertragen, kann zwar keine Buchwertübertragung aber eine Betriebsaufgabe vorliegen, die nach §§ 16 Abs. 3, 34 EStG begünstigt ist, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen ins Privatvermögen entnommen werden. Werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen überführt, ist eine Buchwertfortführung für die in das andere Betriebsvermögen überführten Wirtschaftsgüter möglich (§ 6 Abs. 5 S. 1 EStG, vgl. dazu III. 1.); hinsichtlich der auf den neuen Rechtsträger übertragenen Wirtschaftsgüter liegt eine nicht begünstigte Betriebsaufgabe vor (vgl. zum Ganzen *BMF* BStBl. I 2005, 458, Rn. 5 ff.).

104 *BMF* BStBl. I 2005, 458; zur funktional-quantitativen Betrachtung der Rechtsprechung im Bereich des § 16 EStG vgl. *BFH* BStBl. II 1998, 104 und unten Abschnitt IV.

105 *BFH* BStBl. II 1990, 847; zur sog. Einheits- und Trennungstheorie siehe auch oben Abschnitt II. 2. b).

106 Vgl. oben Abschnitt II.

übertragen werden.[107] Da auch die Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eine teilentgeltliche Übertragung darstellt,[108] erfasst § 6 Abs. 5 S. 3 EStG nicht nur ausschließlich unentgeltliche, sondern teilweise auch entgeltliche Übertragungsvorgänge. Zusätzlich ist aber erforderlich, dass die übertragenen Wirtschaftsgüter nicht innerhalb von drei Jahren nach Abgabe einer Steuererklärung durch den Übertragenden für das Jahr der Übertragung veräußert oder entnommen werden (sog. Sperrfrist, § 6 Abs. 5 S. 4 Halbs. 2 EStG). Wird das Wirtschaftsgut innerhalb dieser Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist die Übertragung grundsätzlich rückwirkend (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO)[109] mit dem Teilwert anzusetzen, so dass der Übertragende rückwirkend die stillen Reserven zu versteuern hat (§ 6 Abs. 5 S. 4 Halbs. 1 EStG). Die rückwirkende Versteuerung der stillen Reserven kann nur durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz, in der die stillen Reserven dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet werden, vermieden werden (§ 6 Abs. 5 S. 4 Halbs. 1 EStG). Durch die Erstellung einer Ergänzungsbilanz für den übertragenden Gesellschafter werden die stillen Reserven trotz Übertragung weiterhin voll dem übertragenden Gesellschafter zugerechnet, so dass dieser die stillen Reserven weiterhin im Falle eines Veräußerungstatbestandes zu versteuern hat.[110] Würde keine Ergänzungsbilanz erstellt werden, müsste der übertragende Gesellschafter nur i. H. seines Mitunternehmeranteils an der aufnehmenden Mitunternehmerschaft die stillen Reserven bei deren Aufdeckung versteuern; der Rest wäre von den anderen Mitunternehmern zu versteuern. Zudem ist die Übertragung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert auf Körperschaften nicht zulässig (§ 6 Abs. 5 S. 5 u. 6 EStG).[111] Der Gesetzgeber will damit nicht nur verhindern, dass stille Reserven auf Kapitalgesellschaften „überspringen", sondern vielmehr sollen generell Verfügungen über Wirtschaftsgüter ohne Aufdeckung der stillen Reserven durch Verkäufe von Anteilen an Kapitalgesellschaften unter Nutzung der Vorteile, die durch die Umstellung auf das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren entstanden sind, vermieden werden.[112]

Eine unentgeltliche Übertragung ist im Falle der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach der „Trennungstheorie" auch dann möglich, wenn das Entgelt für die Wirtschaftsgüter geringer ist als ihr Teilwert (sog. teilentgeltliche Übertragung).[113] Bei teilentgeltlichen Vorgängen gilt das Wirtschaftsgut im Verhältnis von Teilwert

---

107 Zur steuerneutralen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen sog. Schwestergesellschaften vgl. nur *Brandenberg* Steuerschonende Übertragung bei Personengesellschaften NWB Fach 3, 15 317 (15335 ff.).

108 Vgl. dazu ausführlich *Werndl* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff EStG, § 6 Rn. L 34.

109 *Fischer* (Fn. 98), § 6 Rn. 221.

110 So auch *ebd.* (Fn. 98), § 6 Rn. 221. d.

111 Wurde zulässigerweise zu Buchwerten übertragen und begründet oder erhöht eine Körperschaft innerhalb von sieben Jahren nach Übertragung des Wirtschaftsguts ihren Anteil an dem Wirtschaftsgut, führt dies rückwirkend (§ 175 I Nr. 2 AO, BT-Drucks. 14/6882, S. 33) zu einer Übertragung zum Teilwert und damit zu einer Besteuerung der stillen Reserven beim Übertragenden.

112 *Ebd.*, S. 33.

113 *BFH* BStBl. II 2002, 420; anders dagegen die „Einheitstheorie" bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs (vgl. oben Abschnitt III. 2. a).

und Teilentgelt als veräußert, im Übrigen als unentgeltlich übertragen. In Höhe des (Teil-)Entgelts liegt eine Veräußerung vor. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG kann nur hinsichtlich des unentgeltlichen Teils in Betracht kommen.[114]

c) Verhältnis von § 6 Abs. 3, Abs. 5 EStG zu § 6b EStG

§ 6b EStG und § 6 Abs. 3, Abs. 5 EStG schließen sich gegenseitig aus, da die Übertragungen nach § 6 Abs. 3, Abs. 5 EStG i. d. R. unentgeltlich erfolgen bzw. wegen der Übertragung zu Buchwerten die stillen Reserven nicht aufgedeckt werden. § 6b EStG erfordert immer einen entgeltlichen Übergang und zusätzlich einen Veräußerungsgewinn. Letzterer kann nur entstehen, wenn die Wirtschaftsgüter nicht zu Buchwerten übertragen werden. Im Falle einer rückwirkenden Aufdeckung der stillen Reserven beim Übertragenden nach § 6 Abs. 5 S. 4 ff. EStG kann § 6b EStG angewendet werden, soweit die Übertragung entgeltlich erfolgt ist, was z. B. bei der Übertragung des Wirtschaftsguts gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der Fall sein kann.[115] Nach der Einheitstheorie liegt in den Fällen des § 6 Abs. 3 EStG entweder ein entgeltlicher oder unentgeltlicher Vorgang vor, so dass immer nur § 6b EStG oder § 6 Abs. 3 EStG Anwendung finden kann. Wegen der bei § 6 Abs. 5 S. 3 EStG angewendeten Trennungstheorie kann in Höhe des entgeltlichen Teils § 6b EStG in Betracht kommen, in Höhe des unentgeltlichen Teils § 6 Abs. 5 S. 3 EStG.

§ 6 Abs. 3, Abs. 5 EStG haben aber auf die Behandlung des Veräußerungsgewinns bei § 6b EStG in der Weise Einfluss, dass durch die Buchwertübertragung bei Rechtsträgerwechsel die Besitzzeit (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG) des Rechtsvorgängers (sog. Vorbesitzzeit) beim Rechtsnachfolger angerechnet werden kann, da insoweit eine unentgeltliche Übertragung vorliegt.[116] Bei teilentgeltlicher Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter ist eine Anrechnung der Vorbesitzzeit nur hinsichtlich des unentgeltlichen Anteils möglich.[117] Ferner können bereits gebildete 6b-Rücklagen trotz unentgeltlichem (Teil-)Betriebsübergang mit übertragen werden, so dass es beim Übertragenden nicht mehr zu einer gewinnerhöhenden Auflösung der Rücklage kommt.[118]

d) Realteilung von Mitunternehmerschaften (§ 16 Abs. 3 S. 2 bis 4 EStG)

Werden bei einer Realteilung[119] die übertragenen Vermögenswerte in ein Betriebsvermögen eines Mitunternehmers übertragen, kann dabei der Buchwert angesetzt wer-

---

114 *Carlé/Korn/Stahl/Strahl* (Fn. 50), Rn. G/4.

115 R 6b.1 Abs. 1 S. 4 EStR 2008; vgl auch oben Abschnitt III. 2. b).

116 *BFH* BStBl. II 1993, 93 (94).

117 *Strahl* Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG und R 35 EStR – Rechtsänderungen und Problemfelder KÖSDI 99, 12 165 (12173).

118 *BFH* BStBl. II 1995, 367 (370 f.); laut *BFH* BB 2009, 1635 m. Anm. *Günkel* soll dies allerdings nicht im Fall der mittelbaren Grundstücksschenkung gelten.

119 Realteilung i. S. d. § 16 Abs. 3 S. 2 bis 4 EStG meint den Fall, dass bei Auflösung oder Beendigung einer Gesellschaft einzelne Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder andere wesentliche Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebsvermögen eines Mitunternehmers zur weiteren Nutzung überführt werden.

den, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sicher gestellt ist[120] (§ 16 Abs. 3 S. 2 EStG). 6b-Rücklagen können in diesem Fall von den Rechtsnachfolgern anteilig fortgeführt werden.[121] Wird wegen der Veräußerung von bestimmten Wirtschaftsgütern innerhalb einer Sperrfrist[122] rückwirkend der gemeine Wert angesetzt (§ 16 Abs. 3 S. 3 EStG), liegt aus Sicht der Mitunternehmerschaft bzw. ihrer Mitunternehmer keine Veräußerung im Sinne des § 6b EStG vor.[123] Wird dagegen ein Spitzenausgleich geleistet, d. h. ein Mitunternehmer erhält wertmäßig mehr, als ihm nach seiner Beteiligungsquote zusteht, und er zahlt dafür einen Ausgleich,[124] liegt insoweit ein entgeltliches Veräußerungsgeschäft vor, auf das § 6b EStG in Höhe des Veräußerungsgewinns Anwendung finden kann.[125] Soweit die Buchwerte übertragen werden und der gemeine Wert nicht rückwirkend angesetzt wird, kann der Mitunternehmer die Vorbesitzzeiten der Mitunternehmerschaft bei sich berücksichtigen.[126]

e) Einbringungen[127]

Werden Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile (Unternehmensteile) in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft gegen Gewährung von Anteilen an der Gesellschaft eingebracht, löst dies grundsätzlich die Besteuerung der stillen Reserven aus, die in dem einzubringenden Unternehmensteil vorhanden sind (§ 20 UmwStG). Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht, gilt das Gleiche, wenn der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft wird (§ 24 UmwStG). Der Einbringende hat i. d. R. selbst die stillen Reserven zu versteuern, da das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert[128] bei der Kapitalgesellschaft bzw. Personengesellschaft anzusetzen ist (§§ 20 Abs. 2 S. 1, 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG) und dieser Wert beim Einbringenden als Veräußerungspreis zu betrachten ist (§§ 20 Abs. 3 S. 1, 24 Abs. 3 S. 1 UmwStG). Bringt eine natürliche Person einen Unternehmensteil, der nicht Teil eines Mitunternehmeranteils ist, in Form einer Sacheinlage zum gemeinen Wert (§ 9 Abs. 2 BewG) in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ein, kann die natürliche Person bei

120 Vgl. dazu oben Abschnitt III. 2. a).
121 *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 22.
122 Vgl. dazu schon oben Abschnitt III. 2. b).
123 *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 12.
124 *BMF* BStBl. I 2006, 253 Rn. 14.
125 *Marchal* (Fn. 34), § 6b Rn. 34.
126 *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 19; vgl. auch oben Abschnitt III. 2. c).
127 Neben der Einbringung ist auch noch die Verschmelzung, der Formwechsel, die Aufspaltung, Abspaltung oder Vermögensübertragung durch eine Körperschaft bzw. bei Personengesellschaften der Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft möglich (sog. Umwandlung). Bei diesen Vorgängen können ebenfalls stille Reserven aufgedeckt oder übertragen werden. Für einen Überblick über das Umwandlungssteuerrecht vgl. *Montag* in Tipke/Lang Steuerrecht 20. Aufl. (2010), § 18 Rn. 450 ff.
128 Vgl. § 9 Abs. 2 S. 1 BewG: „Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre". Demgegenüber bemisst sich der Teilwert danach, was ein Erwerber, der den gesamten Betrieb erwerben möchte, im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut zahlen würde (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG).

der Aufdeckung der stillen Reserven den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und die begünstigte Besteuerung nach § 34 Abs. 1 u. Abs. 3 EStG in Anspruch nehmen (§ 20 Abs. 4 UmwStG), da insoweit eine Betriebsveräußerung vorliegt. Dasselbe gilt, wenn ein Betrieb oder Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil zum gemeinen Wert in eine Personengesellschaft eingebracht wird und es sich nicht um Teile eines Mitunternehmeranteiles handelt (§ 24 Abs. 3 S. 2 UmwStG). Voraussetzung ist aber, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eingebracht werden.[129] Bei der Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG ist es allerdings ausreichend, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen in das Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters der Personengesellschaft überführt werden.[130]

Auf Antrag kann die Einbringung unter bestimmten Voraussetzungen aber auch zu Buch- oder sog. Zwischenwerten, d. h. einem Wert zwischen Buchwert und gemeinen Wert, erfolgen (§§ 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG, 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG). In diesem Fall kommt es zu keiner bzw. nur zu einer verringerten Aufdeckung der stillen Reserven beim Einbringenden. Bereits beim Einbringenden gebildete 6b-Rücklagen können im einzubringenden Betriebsvermögen fortgeführt werden (§§ 23 Abs. 1, Abs. 3 u. 24 Abs. 4 UmwStG i. V. m. § 12 Abs. 3 UmwStG).[131] Bei Einbringungen zum Zwischenwert kann die Rücklage nur anteilig übertragen werden.[132] Erfolgt die Einbringung zum Teilwert, ist die Rücklage beim Einbringenden gewinnerhöhend aufzulösen.[133]

Da die Einbringung i. S. v. §§ 20, 24 UmwStG gegen Gewährung von Anteilen bzw. Gesellschaftsrechten erfolgt, liegt eine Veräußerung i. S. v. § 6b EStG vor. Wird durch die Einbringung ein Veräußerungsgewinn erzielt, was immer dann der Fall ist, wenn die Wirtschaftsgüter über dem Buchwert eingebracht werden, kann § 6b EStG Anwendung finden.[134] Aus Perspektive der übernehmenden Gesellschaft findet eine Anschaffung i. S. d. § 6b EStG statt.[135] Soweit es bei der Einbringung zu keiner vollständigen Aufdeckung der stillen Reserven kommt, findet in Höhe der nicht aufgedeckten stillen Reserven eine Besitzzeitanrechnung statt (§§ 20, 23 Abs. 1 i. V. m. § 4 Abs. 2 S. 3 u §§ 24 Abs. 4, 23 Abs. 1 i. V. m. § 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG).[136]

3. Übertragung stiller Reserven auf andere Wirtschaftsgüter desselben Steuerpflichtigen

Die Übertragung von stillen Reserven auf ein anderes Wirtschaftsgut desselben Steuerpflichtigen ist auch durch Bildung einer sog. Rücklage für Ersatzbeschaffung (RfE)

---

129 Da die §§ 16, 34 EStG Anwendung finden, ist die funktional-quantitative Betrachtungsweise (vgl. dazu *BFH* BStBl. II 1998, 104 und unten Abschnitt IV.) anzuwenden (so jedenfalls *BMF* BStBl. I 2000, 1253).

130 *BMF* BStBl. I 1998, 268.

131 Umwandlungssteuererlass Rn. 22.06 u. 24.04, BStBl. I 1998, 268.

132 B/B § 22 UmwStG Rn. 18.

133 Umwandlungssteuerlass Rn. 22.11, BStBl. I 1998, 268.

134 *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 7 m. w. N.

135 *Ebd.*, § 6b Rn. 12 m. w. N.

136 *Welbers* (Fn. 22), § 6b Rn. 91; vgl. zur Besitzzeitanrechnung auch Abschnitt III. 2. c).

möglich.[137] Sowohl § 6b EStG und die RfE müssen von vergleichbaren Instrumenten zur Gewinnvermeidung abgegrenzt werden.[138]

a) Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR)

Scheiden Wirtschaftsgüter gegen Entschädigung infolge höherer Gewalt (z. B. Brand, Sturm, Überschwemmung oder andere unabwendbare Ereignisse wie Diebstahl oder unverschuldete Unfälle)[139] oder infolge bzw. zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs aus dem Betriebsvermögen aus, ist gewohnheitsrechtlich anerkannt,[140] dass die stillen Reserven nicht aufgedeckt und besteuert werden müssen, sondern durch Übertragung auf ein angeschafftes oder hergestelltes Ersatzwirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens oder durch Bildung einer gewinnmindernden Rücklage für Ersatzbeschaffung (RfE) die Besteuerung vermieden werden kann. Voraussetzung ist lediglich, dass am Bilanzstichtag die Absicht besteht, ein funktionsgleiches Wirtschaftsgut (Ersatzwirtschaftsgut) anzuschaffen oder herzustellen.[141] Die RfE ist innerhalb einer angemessenen Frist auf ein angeschafftes oder hergestelltes Ersatzwirtschaftsgut zu übertragen oder aufzulösen.[142] Die Grundsätze gelten entsprechend für die Beschädigung von Wirtschaftsgütern.[143] Das Ersatzwirtschaftsgut muss grundsätzlich[144] im selben Betrieb angeschafft oder hergestellt sein wie das alte Wirtschaftsgut und muss mit diesem wirtschaftlich gleichartig sein und ebenso wie das alte genutzt werden.[145] Demzufolge ist die RfE, anders als § 6b EStG,[146] grundsätzlich betriebs- und nicht personenbezogen.[147] Die Grundsätze der RfE gelten bei der Gewinnermittlung nach Einnahmen-Überschussrechnung sinngemäß.[148]

Scheiden die Wirtschaftsgüter infolge höherer Gewalt aus dem Betriebsvermögen aus, liegt insoweit keine Veräußerung i. S. v. § 6b EStG vor.[149] Das Gleiche gilt, wenn eine Entschädigung geleistet wird, die kein Gegenwert für das veräußerte Wirtschaftsgut ist, sondern ein Ausgleich für einen anderen Nachteil darstellt, der anlässlich der Veräußerung eintritt.[150] Insoweit schließen sich § 6b EStG und RfE immer aus. Allerdings ist die Veräußerung zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs auch eine Veräußerung im Sinne des § 6b EStG, so dass diesbezüglich auch eine

137 Siehe dazu unter Abschnitt III. 3 a).
138 Siehe dazu unter Abschnitt III. 3 b).
139 R 6.6 Abs. 2 EStR.
140 *BFH* BStBl. II 1985, 250; BStBl. II 1988, 330.
141 *BFH* BStBl. II 2004, 421; nach Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG ist für die Bildung einer RfE ein korrespondierender handelsrechtlicher Posten nicht mehr erforderlich (s. o. Fn. 33; vgl. aber dagegen noch R 6.6 Abs. 1 Nr. 3 EStR).
142 Vgl. dazu R 6.6 Abs. 4 EStR.
143 *Crezelius* in Lademann EStG, § 4 Rn. 256, Rücklage für Ersatzbeschaffung.
144 Für Ausnahmen vgl. *BFH* BStBl. II 2004, 421.
145 *BFH* BStBl. II 1999, 488.
146 Vgl. dazu Abschnitt II. 1.
147 *Roser* Übertragung der § 6b-Rücklage von Kapitalgesellschaften EStB 2005, 177 (180).
148 R 6.6 Abs. 5 EStR.
149 R 6b.1 Abs. 1 S. 4 EStR.
150 *BFH* BFH/NV 2004, 1092 (1093); *BFH* BStBl. II 2001, 641 (643).

Übertragung der stillen Reserven nach § 6b EStG in Betracht kommt. In diesem Falle stehen § 6b EStG und die RfE selbständig nebeneinander. Bei der Bildung der Rücklage muss sich der Steuerpflichtige noch nicht entscheiden, nach welcher Regelung er die stillen Reserven übertragen will, soweit er die Absicht hat, ein Ersatzwirtschaftsgut anzuschaffen. Die beim gleichen Wirtschaftsgut aufgedeckten stillen Reserven können aber immer nur einheitlich als RfE oder als 6b-Rücklage behandelt werden.[151] Wird ein Wirtschaftsgut angeschafft, kann grundsätzlich sowohl die RfE als auch die Investitionsrücklage nach § 6b Abs. 3 EStG, die aus der Veräußerung von zwei unterschiedlichen Wirtschaftsgütern stammen, auf dieses Wirtschaftsgut übertragen werden.

b) Abgrenzung zu anderen Rücklagen und ähnlichen Abzugsbeträgen

Neben o. g. Rücklagen gibt es derzeit noch die Rücklage für Investitionszuschüsse (R 6.5 EStR) und den Investitionsabzugsbetrag[152] (§ 7g EStG). Der Investitionsabzugsbetrag wird zwar nicht gewinnmindernd in der Bilanz als Rücklage erfasst, aber gewinnmindernd außerhalb der Bilanz durch Abzug des Investitionsbetrags vom Gewinn berücksichtigt.[153] Von der steuerlichen Auswirkung ist er mit einer gewinnmindernden Rücklage vergleichbar.

Die Rücklage für Investitionszuschüsse kann (Wahlrecht) dann gebildet werden, wenn der Steuerpflichtige Anlagegüter mit Zuschüssen aus öffentlichen oder privaten Mitteln anschafft oder herstellt, der Zuschuss erfolgsneutral durch Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten behandelt werden soll (R 6.5 Abs. 2 S. 3 EStR) und die Zuschüsse bereits gewährt worden sind, bevor das entsprechende Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt worden ist (R 6.5 Abs. 4 EStR). Die Rücklage ist im Jahr der Anschaffung oder der Herstellung des Anlageguts auf dieses zu übertragen.[154]

Der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG kann gewinnmindernd berücksichtigt werden, wenn der Steuerpflichtige eine künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgutes plant und der Betrieb des Steuerpflichtigen nicht bestimmte Größenmerkmale überschreitet (vgl. § 7g Abs. 1 EStG). Der Investitionsabzugsbetrag beträgt max. 40 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der künftigen Investition. Er ist gewinnerhöhend zu berücksichtigen, was durch außerbilanzielle Zurechnung zum Gewinn erfolgt, wenn die beabsichtigte Investition getätigt wird (§ 7g Abs. 2 EStG) oder nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres eine Investition in entsprechender Höhe erfolgt (§ 7g Abs. 3 EStG). Wird die Investition getätigt, ist im Wirtschaftsjahr der Investition die Gewinnerhöhung zu berücksichtigen; bleibt die Investition aus, ist der Investitionsabzugsbetrag im Wirtschaftsjahr des Abzugs wie-

151 A. A. *Welbers* (Fn. 22), § 6b Rn. 173.

152 Ehemals Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 (zur zeitlichen Anwendung vgl. § 52 Abs. 23 EStG).

153 Vgl. dazu *Lambrecht* in Lademann EStG, § 7g Rn. 12.

154 Die Bildung eines handelsrechtlichen Postens ist nicht mehr erforderlich (s. oben Fn. 33).

der rückgängig zu machen (vgl. § 7g Abs. 3 S. 2 u. 3 EStG). Die Rücklage für Investitionszuschüsse und der Investitionsabzugsbetrag unterscheiden sich von den anderen o. g. Rücklagen dadurch, dass Einnahmen unabhängig von der Aufdeckung stiller Reserven vorübergehend nicht der Besteuerung unterworfen werden, da eine künftige Investition erleichtert werden soll. Dagegen wird bei den anderen Rücklagen (§ 6b EStG, RfE) die Besteuerung aufgedeckter stiller Reserven in die Zukunft verschoben. Der Investitionsabzugsbetrag[155] und die Rücklage für Investitionszuschüsse sind, anders als § 6b EStG,[156] nicht personen-, sondern betriebsbezogen.

IV. Verhältnis von § 6b EStG zu §§ 16, 34 EStG

Im Falle einer Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) bzw. Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG), die nur dann vorliegt, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen bzw. ins Privatvermögen überführt werden,[157] entsteht ebenfalls ein Veräußerungsgewinn, welcher der Besteuerung unterliegt. Durch Anwendung des § 16 EStG kann der Steuerpflichtige, wenn er das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist, auf Antrag einen Betrag von zurzeit max. 45 000 € (Freibetrag) von der Besteuerung freistellen (§ 16 Abs. 4 EStG).[158] Nach § 34 EStG unterliegen die Gewinne aus der Betriebsveräußerung/-aufgabe als außerordentliche Einkünfte einem ermäßigten Steuersatz (§ 34 Abs. 1, 2 Nr. 1 EStG). Für Zwecke der §§ 16, 34 EStG liegen wesentliche Betriebsgrundlagen nach der funktional-quantitativen Betrachtungsweise[159] dann vor, wenn Wirtschaftsgüter für den Betrieb funktional wesentlich sind, oder es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die zwar für den Betrieb nicht wesentlich sind, in denen aber erhebliche stille Reserven stecken.[160] Wird ein Betrieb unentgeltlich übertragen,[161] liegt keine Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe vor;[162] es kommt allenfalls eine Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG in Betracht.[163]

§ 6b EStG ist grundsätzlich auch bei stillen Reserven anwendbar, die anlässlich der Betriebsveräußerung oder der Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufgabe aufgedeckt werden, da insoweit eine Veräußerung vorliegt.[164] Wer-

155 *BFH* DStR 2007, 2052.
156 Vgl. oben Abschnitt II. 1.
157 *BFH* BStBl. II 2001, 282; BStBl. II 1994, 838.
158 Die Betriebsveräußerung/-aufgabe unterliegt aufgrund des Gewinnbegriffs nach § 4 Abs. 1 EStG auch ohne § 16 EStG der Besteuerung. Der Norm kommt lediglich hinsichtlich der partiellen Steuerfreistellung stiller Reserven in Form des Freibetrags konstitutiver Charakter zu *Lang* (Fn. 13), § 9 Rn. 196.
159 Vgl. dagegen die rein funktional Betrachtungsweise bei § 6 Abs. 3 EStG oben Abschnitt III. 2. a).
160 *BFH* BStBl. II 1998, 104.
161 Zur Unentgeltlichkeit vgl. oben Abschnitt III. 2. a).
162 *BFH* BStBl. II 1990, 847.
163 Vgl. oben Abschnitt III. 2. a).
164 *BFH* BFH/NV 1997, 754 (755).

den bei einer Betriebsaufgabe dagegen Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen überführt, liegt eine Entnahme vor und § 6b EStG kann nicht in Anspruch genommen werden, da die (Veräußerungs-)Fiktion des § 16 Abs. 3 S. 1 EStG nicht als Veräußerung i. S. v. § 6b EStG gilt.[165] § 6b EStG und die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 EStG schließen sich allerdings aus (§ 34 Abs. 1 S. 4 EStG).[166] Im Verhältnis zu § 16 EStG ist eine Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG nur in Höhe des nicht steuerfreien Gewinns (§ 16 Abs. 4 EStG) möglich.[167]

Wird eine vor der Betriebsveräußerung gebildete 6b-Rücklage nicht im Rahmen der Veräußerung aufgelöst, kann der Freibetrag von max. 45 000 € (§ 16 Abs. 4 EStG) und die Tarifermäßigung nach § 34 EStG nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die betreffende 6b-Rücklage keine stillen Reserven enthält, die bei einer früheren Veräußerung eines zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörenden Wirtschaftsguts aufgedeckt werden.[168] Werden dagegen 6b-Rücklagen im Rahmen einer Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe aufgelöst, zählen diese zum begünstigten Veräußerungsgewinn, unterfallen also §§ 16, 34 EStG.

V. Fazit

Der Gesetzgeber und die Rechtsprechung ermöglichen in vielen Fällen, dass die Aufdeckung von stillen Reserven nicht unmittelbar zu einer Steuerlast führt; die Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven wird auf die Zukunft verschoben. Dadurch wird es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, die durch die Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven bzw. Mittel ohne steuerliche Belastung wieder zu reinvestieren und für die weitere Erzielung von Einkünften zu nutzen, so dass Investitions- und Umstrukturierungsmaßnahmen keine ertragsteuerlichen Hürden entgegen stehen.[169]

165 *Marchal* (Fn. 34), § 6b Rn. 170 „Aufgabe eines Betriebs".

166 *BFH* BFH/NV 2007, 1293.

167 Vgl. zum Ganzen *Jachmann* (Fn. 9), § 6b Rn. 37.

168 R 6b.2 Abs. 10 S. 3 EStR.

169 Dies entspricht auch *Adam Smith*, wenn dieser eine Effizienz der Steuern verlangt („economy in collection") und u. a. meint, der Leistungswille der Bevölkerung dürfe durch die Steuererhebung nicht gehemmt werden; vgl. *Adam Smith* Der Wohlstand der Nationen. Aus dem englischen übertragen und mit einer umfassenden Würdigung des Gesamtwerks von Horst-Klaus Recktenwald München 1974, S. 703 ff.