

§ 6 b

idF des EStG 1987 v. 27. 2. 1987 (BGBl. I S. 657; BStBl. I S. 274)

Gewinn aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter**(1) ¹Steuerpflichtige, die****Grund und Boden,****Aufwuchs auf oder Anlagen im Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn der Aufwuchs oder die Anlagen zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehören,****Gebäude,****abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren,****Schiffe,****Anteile an Kapitalgesellschaften oder****im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung lebendes Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe**

veräußern, können im Wirtschaftsjahr der Veräußerung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Satz 2 bezeichneten Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden sind, einen Betrag bis zur Höhe von 80 vom Hundert des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns abziehen; bei Veräußerung von Grund und Boden oder Gebäuden kann ein Betrag bis zur vollen Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns abgezogen werden. ²Der Abzug ist zulässig bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von

1. abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern,
2. Grund und Boden,
soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden entstanden ist,
3. Aufwuchs auf oder Anlagen im Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn der Aufwuchs oder die Anlagen zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehören,
soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden oder der Veräußerung von Aufwuchs auf oder Anlagen im Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden entstanden ist,
4. Gebäuden,
soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden, von Aufwuchs auf oder Anlagen im Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, von Gebäuden oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften entstanden ist, oder
5. Anteilen an Kapitalgesellschaften,
soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften entstanden ist, die in Satz 5 oder 6 genannten Voraussetzungen vorliegen und der Bundesminister für Wirtschaft im Benehmen mit dem Bundesminister der Finanzen, dem Bundesminister für Arbeit und Sozialordnung und der von der Landesregierung be-

stimmten Stelle bescheinigt hat, daß der Erwerb der Anteile unter Berücksichtigung der Veräußerung der Anteile volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig und geeignet ist, die Unternehmensstruktur eines Wirtschaftszweigs zu verbessern oder einer breiten Eigentumsstreuung zu dienen.

³Der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden oder Schiffen steht ihre Erweiterung, ihr Ausbau oder ihr Umbau gleich. ⁴Der Abzug ist in diesem Fall nur von dem Aufwand für die Erweiterung, den Ausbau oder den Umbau der Gebäude oder Schiffe zulässig. ⁵Der Abzug von Anteilen an Kapitalgesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland ist nur zulässig, wenn die Kapitalgesellschaft überwiegend die Herstellung oder Lieferung von Waren, die Gewinnung von Bodenschätzen, den Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft oder die Bewirkung gewerblicher Leistungen zum Gegenstand hat, soweit diese nicht in der Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Überlassung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen bestehen; das Halten einer Beteiligung ist diesen Tätigkeiten zuzuordnen, wenn die Beteiligung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit eigenen Tätigkeiten dieser Art gehalten wird und die Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, überwiegend Tätigkeiten dieser Art zum Gegenstand hat. ⁶Der Abzug von Anteilen an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländischen Staat ist nur zulässig, wenn die Kapitalgesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich die Herstellung oder Lieferung von Waren außer Waffen, die Gewinnung von Bodenschätzen sowie die Bewirkung gewerblicher Leistungen zum Gegenstand hat, soweit diese nicht in der Errichtung oder dem Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen, oder in der Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Überlassung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen bestehen; das Halten einer Beteiligung ist diesen Tätigkeiten zuzuordnen, wenn die Beteiligung mindestens 25 vom Hundert des Nennkapitals beträgt, in wirtschaftlichem Zusammenhang mit eigenen Tätigkeiten dieser Art gehalten wird und die Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, ausschließlich oder fast ausschließlich Tätigkeiten dieser Art zum Gegenstand hat.

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

(3) ¹Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach Absatz 1 nicht vorgenommen haben, können sie im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. ²Bis zur Höhe dieser Rücklage können sie von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Absatz 1 Satz 2 bezeichneten Wirtschaftsgüter, die in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt worden sind, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung einen Betrag abziehen; bei dem Abzug gelten die Einschränkungen des Absatzes 1 Satz 2 Nr. 2 bis 5 sowie Absatz 1 Sätze 3 und 4 entsprechend. ³Die Frist von zwei Jahren verlängert sich bei neu hergestellten Gebäuden und Schiffen auf vier Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluß des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs begonnen worden ist. ⁴Die Rücklage ist in

Höhe des abgezogenen Betrags gewinnerhöhend aufzulösen. ⁵Ist eine Rücklage am Schluß des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen, soweit nicht ein Abzug von den Herstellungskosten von Gebäuden oder Schiffen in Betracht kommt, mit deren Herstellung bis zu diesem Zeitpunkt begonnen worden ist; ist die Rücklage am Schluß des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen. ⁶Eine Rücklage ist nur zulässig, wenn in der handelsrechtlichen Jahresbilanz ein entsprechender Passivposten in mindestens gleicher Höhe ausgewiesen wird.

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

1. der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt,
2. die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben; die Frist von sechs Jahren entfällt für lebendes Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe,
3. die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören,
4. der bei der Veräußerung entstandene Gewinn bei der Ermittlung des im Inland steuerpflichtigen Gewinns nicht außer Ansatz bleibt und
5. der Abzug nach Absatz 1 und die Bildung und Auflösung der Rücklage nach Absatz 3 in der Buchführung verfolgt werden können.

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

(5) Ist von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts ein Betrag nach Absatz 1 oder nach Absatz 3 abgezogen worden, so gilt der verbleibende Betrag als Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts.

(6) In den Fällen des Absatzes 3 Satz 5 ist der Gewinn des Wirtschaftsjahrs, in dem die Rücklage aufzulösen ist, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 vom Hundert des aufzulösenden Rücklagenbetrags zu erhöhen.

(7) ¹Werden Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen an einen der in Satz 3 bezeichneten Erwerber übertragen, sind die Absätze 1 bis 6 mit der Maßgabe anzuwenden, daß

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

²Nummer 1 gilt nicht für den Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anteilen an Kapitalgesellschaften oder Schiffen. ³Erwerber im Sinne des Satzes 1 sind Gebietskörperschaften, Gemeindeverbände, Verbände im Sinne des § 166 Abs. 4 des Baugesetzbuchs, Planungsverbände nach § 205 des Baugesetzbuchs, Sanierungsträger nach § 157 des Baugesetzbuchs, Entwicklungsträger nach § 167 des Baugesetzbuchs sowie Erwerber, die städtebauliche Sanierungsmaßnahmen als Eigentümer selbst durchführen (§ 147 Abs. 2 und § 148 Abs. 1 des Baugesetzbuchs).

§ 6 b

Gewinn aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter

(8) Absatz 7 ist nur anzuwenden, wenn die nach Landesrecht zuständige Behörde bescheinigt, daß die Übertragung der Wirtschaftsgüter zum Zwecke der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen an einen der in Absatz 7 Satz 3 bezeichneten Erwerber erfolgt ist.

Die Kommentierung des § 6 b wurde von
Rechtsanwalt Dr. Gerhard **Heuer**, Trier, bearbeitet.
Gesamtverantwortung: Rechtsanwalt Prof. Dr. Arndt **Raupach**, München,
der auch den Abschnitt über Mitunternehmer (Anm. 7–69) bearbeitete.

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 6b

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 6b		b) Unterbrechung der Sechsjahresfrist (Abs. 4 Nr. 2)	19
I. Tabellarische Übersicht zu § 6b	1	c) Zugehörigkeit des Reininvestitionsguts zu einer inländ. Betriebsstätte (Abs. 4 Nr. 3)	21
II. Überblick über Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 6b	2	4. Übertragung stiller Reserven bei Mitunternehmern (Abs. 1 Satz 1)	
B. Rechtsentwicklung des § 6b	3	a) Übertragung des „bei der Veräußerung entstandenen Gewinns“	22
C. Bedeutung des § 6b	4	b) Übertragung stiller Reserven zwischen verschiedenen Betriebsvermögen	22a
D. Geltungsbereich des § 6b		c) Ausübung des Wahlrechts nach § 6b	23
I. Persönlicher Geltungsbereich	5	5. Bildung der Rücklage in der HBil. in Fällen der Mitunternehmerschaft	24
II. Sachlicher Geltungsbereich	6	IV. Die wichtigsten Veräußerungsfälle	
III. Auslandsbeziehungen	7	1. Veräußerungen ohne Berührung der Mitunternehmerschaft	
E. Anwendung des § 6b auf Mitunternehmer		a) Veräußerung aus dem Einzelunternehmen eines Mitunternehmers	25
I. Überblick		b) Veräußerung aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers	26
1. Überblick über die nachfolgenden Erläuterungen	8	2. Veräußerungen an die Mitunternehmerschaft (ins Gesamthandsvermögen)	
2. Überblick über die Übertragungsmöglichkeiten stiller Reserven bei Mitunternehmern	9	a) Veräußerung aus einem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers	29
II. Grundprobleme der Anwendung des § 6b auf Mitunternehmer	10	b) Veräußerung aus dem Privatvermögen eines Mitunternehmers	30
III. Anwendung der Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des § 6b auf Mitunternehmer		3. Veräußerungen durch die Mitunternehmerschaft (aus dem Gesamthandsvermögen)	
1. Begünstigter Stpfl. (Abs. 1 Satz 1)		a) Veräußerung an Dritte	33
a) Grundsätzliches	16	b) Veräußerung in das Betriebsvermögen eines Mitunternehmers	34
b) Personenbezogenheit des § 6b bei Mitunternehmern	16a	c) Veräußerung in das Privatvermögen eines Mitunternehmers	35
c) Eingeschränkte Personenidentität des § 6b bei Mitunternehmern	16b	V. Sachentnahmen und Sacheinlagen eines Mitunternehmers	
2. Voraussetzungen für die Übertragung stiller Reserven bei Mitunternehmern (Abs. 1 Satz 1)		1. Sachentnahmen und Sacheinlagen beim Sonderbetriebsvermögen	38
a) Veräußerung begünstigter WG	17		
b) Anschaffung begünstigter Reinvestitionsgüter	17a		
3. Zusätzliche Voraussetzungen nach Abs. 4			
a) Sechsjahresfrist (Abs. 4 Nr. 2)	18		

	Anm.
2. Entnahmen von Gesamthandseigentum	39
3. Einlagen ins Gesamthandvermögen (ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten) ..	40
VI. Gesellschaftsrechtliche Veränderungen	
1. Vorbemerkung	45
2. Einlagen gegen Gesellschaftsrechte	
a) Bareinlagen	46
b) Sacheinlagen	47
3. Ausscheiden eines Mitunternehmers	
a) Ausscheiden als Veräußerung	50
b) Sachabfindung	51
4. Veräußerung eines Mitunternehmeranteils	55
5. Auflösung einer Mitunternehmerschaft	
a) Liquidation durch Einzelveräußerung	58
b) Realteilung ohne Gewinnverwirklichung ...	59
c) Teilung des Vermögens mit Gewinnverwirklichung	60
6. Umwandlung einer Mitunternehmerschaft	63
F. Verhältnis des § 6b zu anderen Vorschriften	
I. Allgemeines	71

	Anm.
II. Verhältnis zu anderen ESt-Vorschriften	
1. Verhältnis zu § 6c; Wechsel der Gewinnermittlungsart	
a) Verhältnis zu § 6c	72
b) Wechsel der Gewinnermittlungsart	73
2. Verhältnis zu §§ 16, 34 (Betriebsveräußerung)	75
3. Verhältnis zu §§ 17, 23 EStG und §§ 20, 21 UmwStG iVm. § 16 EStG	76
4. Verhältnis zu § 7b	77
III. Andere Möglichkeiten zur Vermeidung der Gewinnverwirklichung	
1. Rücklage für Ersatzbeschaffung	80
2. Erfolgsneutraler Tausch ...	83
3. § 3 AuslandsinvestitionsG ..	84
4. § 3 EntwicklungsländerStG	85
5. § 82 StädtebauförderungsG .	87
6. Steinkohlenbergbau	89
7. Billigkeitsmaßnahmen (§ 163 AO)	90
G. Verfahrensfragen	
I. Allgemeines	95
II. Bilanzberichtigung	97
III. Bilanzänderung	100

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Begünstigte Veräußerungen / Abzug von Anschaffungs- oder Herstellungskosten / begünstigte Reinvestitionen**

	Anm.
A. Begünstigte Person (Abs. 1 Satz 1)	
I. Der begünstigte Stpfl.	115
II. Grundsatz der Personenbezogenheit	116
III. Personenidentität zwischen dem begünstigten Stpfl., dem Veräußerer und dem Reinvestor	117

	Anm.
B. Veräußerung bestimmter WG als Voraussetzung (Abs. 1 Satz 1, erster Halbsatz)	
I. Der Veräußerungstatbestand	
1. Überblick	120
2. Begriff der Veräußerung ...	123
3. Keine Regelung für die Verwendung des Veräußerungserlöses; Reinvestitionsabsicht	124

Anm.

Anm.

II. Begünstigte Veräußerungsobjekte

1. Grund und Boden 125
2. Aufwuchs und Anlagen eines land- und forstw. Betriebsvermögens 126
3. Gebäude 127
4. Abnutzbare bewegliche WG 130
5. Schiffe 131
6. Anteile an KapGes. 132
7. Lebendes Inventar land- und forstw. Betriebe 135

C. Rechtsfolge: Übertragung stiller Reserven durch Abzug von den A.- oder H.-Kosten (Abs. 1 Satz 1, zweiter Halbsatz)**I. Wahlweiser Abzug im Wirtschaftsjahr der Veräußerung**

1. Übertragung stiller Reserven durch Abzug
 - a) Grundsätzliches 140
 - b) Übertragung stiller Reserven zwischen verschiedenen Betriebsvermögen des veräußernden Stpfl. . . 141
2. Wahlrecht 142
3. Abzug „im Wirtschaftsjahr der Veräußerung“ 143
4. Durchführung des Abzugs . . 144

II. Abzug von den A.- oder H.-Kosten im Wj. der Veräußerung angeschaffter oder hergestellter WG

1. Der Reinvestitionstatbestand: Anschaffung oder Herstellung im Wj. der Veräußerung
 - a) Anschaffung oder Herstellung 145
 - b) Andere Vorgänge nicht begünstigt 146
 - c) „Im Wj. der Veräußerung angeschafft oder hergestellt“ 147
2. Abzug von den A.- oder H.-Kosten
 - a) Gemeinsames zu A.- und H.-Kosten 150
 - b) Anschaffungskosten 153
 - c) Herstellungskosten 154

III. Abzug bis zu 80 oder 100 vH des Veräußerungsgewinns ... 155**D. Begünstigte Reinvestitionsgüter (Abs. 1 Satz 2)****I. Allg. Erläuterungen zu Satz 2 170****II. Die begünstigten Reinvestitionsgüter im einzelnen**

1. Abnutzbare bewegliche WG (Nr. 1) 173
2. Grund und Boden (Nr. 2) . . . 174
3. Aufwuchs und Anlagen eines land- oder forstw. Betriebsvermögens (Nr. 3) 176
4. Gebäude (Nr. 4) 178
5. Anteile an KapGes. (Nr. 5)
 - a) Allgemeines 180
 - b) Die begünstigten Zwecke 181
 - c) Bescheinigungsverfahren . 182

E. Erweiterung, Ausbau u. Umbau von Gebäuden u. Schiffen (Abs. 1 Sätze 3 u. 4)**I. Begünstigte Tatbestände (Abs. 1 Satz 3)**

1. Erweiterung, Ausbau und Umbau 185
2. Abgrenzung vom Neubau . . 186

II. Zu kürzende Aufwendungen (Abs. 1 Satz 4) 190**F. Zusätzl. Voraussetzungen für den Abzug bei Anteilen an KapGes. (Abs. 1 Sätze 5 u. 6)****I. Allg. Erläuterungen zu Sätzen 5 und 6 191****II. Abzug von Anteilen an inländ. KapGes. (Abs. 1 Satz 5)**

1. Die betroffenen KapGes. 192
2. Begünstigte Tätigkeiten nach Satz 5, erster Halbsatz 193
3. Halten einer Beteiligung (Satz 5, zweiter Halbsatz) 195

III. Abzug von Anteilen an ausländ. KapGes. (Abs. 1 Satz 6)

1. Allg. Erläuterungen zu Satz 6 196
2. Begünstigte Tätigkeiten nach Satz 6, erster Halbsatz 197
3. Halten einer Beteiligung (Satz 6, zweiter Halbsatz) 199

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Ermittlung des Veräußerungsgewinns
(abziehbarer Betrag)**

	Anm.		Anm.
A. Allg. Erl. zu Abs. 2 200			
B. Veräußerungsgewinn (Abs. 2 Satz 1)			
I. Die Bestandteile des Veräußerungsgewinns			
1. Allgemeines 203		Land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb	
2. ABC zum Veräußerungspreis 205		Mehrere Wirtschaftsgüter	
Abwrackprämie		Mitunternehmer	
Aufteilung eines Gesamtpreises		Nahestehende Personen	
Betriebsveräußerung		Ratenzahlung	
Einzelpreise		Tausch	
Entschädigung		Unangemessenes Entgelt	
Gesamtpreis		Vermögensabgabeschuld	
		Vieh	
		Zahlung Dritter	
		II. Nachträgliche Änderung des Veräußerungsgewinns 206	
		C. Begriff des Buchwerts (Abs. 2 Satz 2) 210	

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Bildung und Auflösung einer Rücklage**

	Anm.		Anm.
A. Bedeutung des Abs. 3 220			
B. Die Bildung der Rücklage (Abs. 3 Satz 1)			
I. Voraussetzungen, Höhe und Zeitpunkt der Rücklagenbildung 225			
II. Wirkungen der Rücklagenbildung 226			
C. Übertragung u. Auflösung der Rücklage (Abs. 3 S. 2-5)			
I. Die Übertragung der Rücklage (Abs. 3 Satz 2) 230			
II. Frist für die Übertragung (bzw. Auflösung) der Rücklage (Abs. 3 Sätze 2 und 3)			
1. Gemeinsames zu den Fristen nach Abs. 3 Sätze 2 und 3		a) Allgemeines 240	
a) Zwingende Natur 233		b) Neu hergestellte Gebäude und Schiffe 241	
b) Berechnung der Fristen . 234		c) Beginn der Herstellung im 2. Jahr 243	
2. Regelfrist von 2 Jahren (Abs. 3 Satz 2) 235		d) Einzelfragen: Bauantrag, Abbruchbeginn 244	
3. Verlängerung der Frist auf 4 Jahre (Abs. 3 Satz 3)		III. Auflösung der Rücklage (Abs. 3 Sätze 4 und 5)	
		1. Auflösung der Rücklage bei Übertragung der stillen Reserve (Abs. 3 Satz 4) 250	
		2. Auflösung der Rücklage mangels Übertragung der stillen Reserve (Abs. 3 Satz 5)	
		a) Notwendige und freiwillige Rücklagenauflösung 253	
		b) Wirkung der Rücklagenauflösung 256	
		D. Ausweis der Rücklage in der Handelsbilanz (Abs. 3 Satz 6)	
		I. Grundsätzliches 260	
		II. Bilanzierung der Rücklage . . . 261	

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Weitere Voraussetzungen für die Anwendung
des § 6b**

	Anm.
<p>A. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1) 270</p> <p>B. Sechsjährige Zugehörigkeit d. veräußerten WG zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Überblick 273</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Zugehörigkeit zum Anlagevermögen 274</p> <p style="padding-left: 20px;">III. Zugehörigkeit zu einer inländischen Betriebsstätte</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Inländische Betriebsstätte . . . 275</p> <p style="padding-left: 40px;">2. „Zugehörigkeit“ zu einer inländischen Betriebsstätte . . . 276</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte des veräußernden Stpfl. 277</p> <p>IV. Sechsjahresfrist</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Allgemeines zur Fristsetzung 280</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Berechnung der Frist 282</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Gegenstand der Frist 283</p>	<p>C. Zugehörigkeit der angeschafften oder hergestellten WG zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3) 285</p> <p>D. Inländische StPfl. des Veräußerungsgewinns (Abs. 4 Satz 1 Nr. 4) 290</p> <p>E. Buchführung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 5)</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Frühere Rechtslage 291</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Rechtslage ab EStG 1975 292</p> <p>F. Ausschluß der Übertragung stiller Reserven aus Gewerbebetrieb in einen Betrieb iSd. § 13 oder § 18 (Abs. 4 Satz 2) 293</p>

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Abzug**

	Anm.
<p>A. Allgemeines 296</p>	<p>B. Rechtsfolgen des Abzugs 297</p>

**Erläuterungen zu Abs. 6:
„Zinszuschlag“**

	Anm.
<p>A. Allg. Erläuterungen zu Abs. 6</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Rechtsentwicklung des Abs. 6 . 298</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Bedeutung des Abs. 6 299</p>	<p>B. Voraussetzungen u. Rechtsfolgen des Abs. 6</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Voraussetzungen des „Zinszuschlags“ 299a</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Rechtsfolgen des Abs. 6 299b</p>

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Besondere Fristen bei Übertragung für städtebauliche
Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen Anm. 299c**

**Erläuterungen zu Abs. 8:
Bescheinigung bei Übertragung iSd. Abs. 7 Anm. 299c**

ABC zu § 6b

	Anm.		Anm.
Abfindung	300	Gebäude	300
Abwrackprämie		Gebrauchte Wirtschaftsgüter	
Anlagen		Gemischte Schenkung	
Anlaufender Betrieb		Gesamtpreis	
Anschaffungskosten		Gesamtrechtsnachfolger	
Anteile an KapGes.		Gleichartige Wirtschaftsgüter	
Anzahlungen		GmbH & Co. KG	
Aufgabe eines Betriebs		Grund und Boden	
Auflösung einer KapGes.			
Auflösung einer Mitunternehmerschaft		Handelsbilanz	
Auflösung der Rücklage gem. § 6b		Herstellung	
Aufwuchs		Herstellungsaufwand	
Ausbau		Herstellungskosten	
Auslandsbeziehungen		Höhere Gewalt	
AuslandsinvestitionsG			
Ausscheiden eines Mitunternehmers		Immobilienzertifikate	
Ausscheiden eines WG infolge höherer Gewalt		Inländ. Betriebsstätte	
Berlin		Jagdrecht	
Betriebsaufspaltung		Jur. Person des öfftl. Rechts	
Betriebsveräußerung			
Bewegl. Wirtschaftsgüter		Kapitalerhöhung	
Bezugsrechte		Kapitalherabsetzung	
Bilanzänderung			
Bilanzberichtigung		Lebendes Inventar	
Bodenschätze		Liquidation	
Buchführung			
		Mehrere Betriebe	
Einbringung eines Betriebs in eine KapGes.		Mineralgewinnungsrechte	
Einbringung eines Betriebs in eine PersGes. (Mitunternehmerschaft)		Mitunternehmer	
Einbringung einzelner WG in eine KapGes.			
Einbringung einzelner WG in eine PersGes. (Mitunternehmerschaft)		Organschaft	
Einbringungsgeborene Anteile			
Einlage eines WG		Realteilung	
Einziehung von Anteilen an einer KapGes.		Rechte	
Enteignung		Reinvestitionsabsicht	
Entnahme		Rückgängigmachen	
Entschädigung		Rücklage f. Ersatzbeschaffung	
EntwicklungsländerStG			
Entziehung		Sacheinlagen in KapGes.	
Erbbaurecht		Schachtelbeteiligung	
Ersatzwirtschaftsgut		Schiffe	
Erweiterung		StädtebaufördG	
		Steinkohlenbergbau	
Feldinventar, stehende Ernte		Stilllegung	
Formwechselnde Umwandlung einer KapGes.			
Frist		Tausch	
		Teilhaftungskosten	
		Teilung eines Wirtschaftsguts	
		Überführung eines WG von Betrieb zu Betrieb	
		Umbau	
		Umlegungsverfahren	
		Umtauschrecht	

§ 6b

Gewinn aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter

	Anm.		Anm.
Umwandlung einer Genossenschaft . .	300	Veräußerungsgewinn	300
Umwandlung einer KapGes.		Verdeckte Gewinnausschüttung	
Umwandlung eines Personenunter-		Verpachtung eines Betriebs	
nehmens in eine KapGes.		Verschmelzung	
Umwandlungsrecht		Versorgungsunternehmen	
Unentgeltlicher Erwerb		Wandelschuldverschreibungen	
Unterbrechung der Sechsjahresfrist		Wechsel der Gewinnermittlungsart	
Veräußerung		Zwangsversteigerung	
Veräußerungserlös			

Allgemeine Erläuterungen zu § 6 b

A. Überblick zu § 6 b

Schrifttum: *Heuer*, FR 1964 S. 468; *Uelner*, DStZ 1964 S. 364, DStR 1964 S. 667, BP 1965 S. 1, DStZ 1966 S. 130; *Felix*, BB 1965 S. 553; *Ziegler*, BP 1965 S. 141; *Gronenborn*, Bilanzhinweise, StbJb. 1965/66 S. 331; *Kleinsorge*, StWa. 1965 S. 33; *Ranfif*, StLex. 3, 6 b S. 1, 6 b–6 c S. 17; *Rau*, KStR 12 c S. 147; *R. Thiel*, Übertragung stiller Reserven, Heidelberg 1965; *R. Thiel*, StKongrRep. 1965 S. 183, BB 1966 S. 572; *Böttcher/Beinert*, RWP-Blattei 14 D Est. II B 38 ab 1964; *Brumund*, DStR 1966 S. 599, 623; *Felsmann*, Inf. L 1966 S. 257 (betr. Land- u. Forstw.); *Henninger*, RWP-Blattei 14 D Est. II B 38 a, 38 c ab 1964; *Kehr*, BIStA 1966 S. 321; *Rudolph*, Bedeutung und Mängel der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6 b EStG, B 1966 S. 157; *Sarx*, FR 1966 S. 210 (bes. zu EStErgR 1965); *Steinfeld*, Inf. 1966 S. 409; *Wolf*, Bilanzierungsmethoden bei der Übertragung stiller Reserven im Anlagevermögen gem. AktG 1965, B 1967 S. 1141; *Moos*, BIStA 1968 S. 49 (Stadtsanierung); *Hellwig*, DStR 1968 S. 363; *Richter*, Betriebl. u. steuerl. Planung mit § 6 b EStG, Inf. 1971 S. 97; *Mittelbach*, BP 1973 S. 121; *Bordewin*, RWP-Blattei 14 D I 5 Abschn. G (1974); *Ebel*, StErleichterungen nach § 6 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG und ihre Vereinbarkeit mit den Zielen staatlicher Wettbewerbspolitik, Wettbewerb in Recht und Praxis 1975 S. 98; *Henninger*, RWP 1975 S. 35 u. StLex. 3, 6 b–6 c S. 5 (Einzelfr.); *Rau*, NSt. Stille Reserven Anlagevermögen Darst. 1 (15. 11. 75 ff.); *Stahlschmidt*, Die Anwendbarkeit der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6 b des EStG in Grenzfällen, Jur. Diss. Mainz 1975; *Richter/Winter*, BP 1978 S. 106 (Zweifelsfragen); *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen nach §§ 6 b/6 c EStG, 2. Aufl. Herne/Berlin 1979; *Engels/Starke*, Die Rücklage gem. § 6 b EStG, StLex. 3, 6 b–6 c S. 43 (12/1982); *von der Heyden*, Stl. Wahlrechte bei Gewinnen aus der Veräußerung eines Betriebs, Düss. 1981.

Zur Änderung des § 6 b durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81: *Friebe*, Auswirkungen der Kabinettsbeschlüsse v. Sept. 1981 auf stl. Gebiet, DStZ 1981 S. 443; *Bals*, BB 1982 S. 178; *Bauer*, BB 1982 S. 530; *Bordewin*, FR 1982 S. 54, RWP 1982 S. 136; *Horlemann*, DStZ 1982 S. 223; *Kieschke/Klezath/Muuss/Müller-Gatermann*, DStZ 1982 S. 69; *o. V.*, B 1982 S. 350; *o. V.*, Literarische Glanzleistung, FR 1982 S. 79; *Plückerbaum/Wendt*, StLex. 3, 0 S. 312; *E. Schmidt*, B 1982 S. 574 (zu § 6 b Abs. 6), dazu *Kiene*, B 1982 S. 724; *Söffing*, Die Gewinnfiktion des neuen § 6 b Abs. 6 EStG, DStZ 1982 S. 180; *Streck*, KÖSDI 1982 S. 4464; *Stuhrmann*, NWB F. 3 b S. 3050; *Zeitler*, BB 1982 S. 283.

Betriebswirtschaftliche Untersuchungen: *Gail*, BB 1965 S. 881; *Büschgen*, Betriebswirtschaftliche Aspekte des § 6 b EStG für die Industrieunternehmung, BFuP 1966 S. 277 ff. u. 341 ff.; *D. Schneider*, Wie wirkt die Übertragung stiller Reserven nach § 6 b EStG auf den Veräußerungszeitpunkt von Anlagen? B 1969 S. 581; *Rieden*, Die betriebswirtschaftliche Bedeutung der Übertragung stiller Rücklagen gemäß § 6 b des Einkommensteuergesetzes, Diss. rer. pol. Köln 1972; *Schult*, Die optimale Ausnutzung des § 6 b EStG, Wprg. 1972 S. 523; *Vodrazka*, Die stbegünstigte Übertragung offengelegter stiller Rücklagen – Bedeutung und Vorteilhaftigkeit, StuW 1975 S. 317, 1976 S. 51; *Kleineidam/Seutter*, Der optimale Ersatzzeitpunkt von Investitionsobjekten unter dem Einfluß der Ertragsbesteuerung, B 1977 S. 361 u. 409; *Kleineidam/Seutter*, Sofortbesteuerung oder Rücklagenbildung nach § 6 b EStG bei Betriebs- und Teilbetriebsveräußerungen als Entscheidungsproblem, B 1981 S. 1681 u. 1739; *J. Thiel*, Aufschiebung der Gewinnrealisierung durch §§ 6 b, 6 c EStG sowie durch das AuslInvG und das EntwLStG, in: *Ruppe* (Hrsg.), Gewinnrealisierung im StRecht, Köln 1981 S. 183; *Engels/Starke*, StLex. 3, 6 b–6 c S. 51 ff.; *Wittmann*, Betriebswirtschaftliche Aspekte der Novellierung des § 6 b EStG durch das 2. HStruktG, B 1982 S. 1421.

1

I. Tabellarische Übersicht zu § 6 b

(Frühere Anm. 1 s. jetzt Anm. 3.)

§ 6 b ist unübersichtlich und unsystematisch aufgebaut; Voraussetzungen und Rechtsfolgen wechseln mehrfach. Kern der Regelung ist die Übertragbarkeit stiller Reserven (seit 1. 1. 82 zT auf 80 vH beschränkt) von bestimmten Wirtschaftsgütern auf bestimmte andere Wirtschaftsgüter; s. hierzu die tabellarische Übersicht.

Zulässige Übertragung stiller Reserven (zu ... %) ¹⁾																																																							
Veräußerungsobjekte	Reinvestitionsgüter																																																						
	auf: abnutzbare bewegl. WG Grund und Boden Aufwuchs oder Anlagen ²⁾ Gebäude Anteile an KapGes. ³⁾																																																						
von: Grund und Boden Aufwuchs oder Anlagen ²⁾ Gebäuden abnutzbaren bewegl. WG (betriebsgewöhnl. Nutzungsdauer mind. 25 J.) Schiffen Anteilen an KapGes. lebendem Inventar land- und forstw. Betriebe ⁴⁾																																																							
	<table border="1" style="width: 100%; height: 100%; text-align: center;"> <tr> <td>100%</td> <td>100%</td> <td>100%</td> <td>100%</td> <td>100%</td> <td>100%</td> </tr> <tr> <td>80%</td> <td>100%</td> <td>80%</td> <td>100%</td> <td>80%</td> <td>—</td> </tr> <tr> <td>100%</td> <td>—</td> <td>—</td> <td>—</td> <td>80%</td> <td>—</td> </tr> <tr> <td>80%</td> <td>—</td> <td>—</td> <td>100%</td> <td>—</td> <td>—</td> </tr> <tr> <td>80%</td> <td>—</td> <td>—</td> <td>—</td> <td>—</td> <td>—</td> </tr> <tr> <td>80%</td> <td>—</td> <td>—</td> <td>—</td> <td>—</td> <td>—</td> </tr> <tr> <td>—</td> <td>—</td> <td>80%</td> <td>—</td> <td>—</td> <td>—</td> </tr> <tr> <td>—</td> <td>—</td> <td>—</td> <td>80%</td> <td>—</td> <td>—</td> </tr> <tr> <td>—</td> <td>—</td> <td>—</td> <td>—</td> <td>80%</td> <td>—</td> </tr> </table>	100%	100%	100%	100%	100%	100%	80%	100%	80%	100%	80%	—	100%	—	—	—	80%	—	80%	—	—	100%	—	—	80%	—	—	—	—	—	80%	—	—	—	—	—	—	—	80%	—	—	—	—	—	—	80%	—	—	—	—	—	—	80%	—
100%	100%	100%	100%	100%	100%																																																		
80%	100%	80%	100%	80%	—																																																		
100%	—	—	—	80%	—																																																		
80%	—	—	100%	—	—																																																		
80%	—	—	—	—	—																																																		
80%	—	—	—	—	—																																																		
—	—	80%	—	—	—																																																		
—	—	—	80%	—	—																																																		
—	—	—	—	80%	—																																																		

- 1) Übertragung der stillen Reserven zu 100% oder (ab 1. 1. 82) zT zu 80% (s. Anm. 155); Unzulässigkeit der Übertragung stiller Reserven ist durch einen Strich (—) gekennzeichnet.
- 2) Aufwuchs oder Anlagen im Grund und Boden, wenn der Aufwuchs oder die Anlagen zu einem land- und forstwirtschaftl. Betriebsvermögen gehören (s. Anm. 126 u. 176).
- 3) Übertragung auf Anteile an KapGes. nur nach einem Bescheinigungsverfahren (s. Anm. 181, 182) und unter den besonderen Voraussetzungen des Abs. 1 Sätze 5 und 6 (s. Anm. 191–199).
- 4) Übertragung von lebendem Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nur bei Veräußerung im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung (s. Anm. 135).

II. Überblick über Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 6 b 2

(Frühere Anm. 2 s. jetzt Anm. 4.)

Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit eine Übertragung der stillen Reserven in Betracht kommt:

- Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 (Abs. 4 Nr. 1);
- Veräußerung bestimmter WG (Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz; s. Übersicht Anm. 1);
- sechsjährige Zugehörigkeit der veräußerten WG zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte, ausgenommen bei lebendem Inventar land- und forstw. Betriebe (Abs. 4 Nr. 2);
- Erzielung eines Veräußerungsgewinns (Abs. 1 Satz 1, Abs. 2);
- StPflicht des Veräußerungsgewinns im Inland (Abs. 4 Nr. 4);
- buchmäßige Verfolgbarkeit der Übertragung (Abs. 4 Nr. 5).

Rechtsfolgen: Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so können die durch die Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden

- entweder durch *Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten* bestimmter WG (Abs. 1 Satz 2; Abs. 4 Satz 2), die zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte gehören (Abs. 4 Nr. 3), im Wj. der Veräußerung (Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Nr. 5)
- oder durch *Bildung einer Rücklage* und ihre Übertragung in einem späteren Wj. (Abs. 3, 4 Nr. 5).

Bei der Veräußerung von Aufwuchs auf oder Anlagen im Grund und Boden, abnutzbaren beweglichen WG, Schiffen, Anteilen an KapGes. und lebendem Inventar land- und forstw. Betriebe nach dem 31. 12. 81 können *nur 80 vH* der aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden (§ 6 b Abs. 1 Satz 1, § 52 Abs. 6 idF des 2. HStruktG v. 22. 12. 81).

Der nach der Übertragung der stillen Reserve verbleibende Buchwert gilt als Anschaffungs- oder Herstellungskosten des die stille Reserve aufnehmenden WG (Abs. 5).

B. Rechtsentwicklung des § 6 b 3

(Frühere Anm. 3 jetzt Anm. 4; über Billigkeitsmaßnahmen s. Anm. 90.)

StÄndG 1964 v. 16. 11. 64 (BGBl. I S. 885; BStBl. I S. 553): § 6 b wurde in das EStG eingefügt. Als Vorläufer – wenigstens in der Methode – läßt sich § 30 des Ges. z. Förd. d. Rationalisierung im Steinkohlenbergbau v. 29. 7. 63 (BGBl. I S. 549; BStBl. I S. 585) ansehen. *Erstmalige Anwendung:* auf Veräußerungen, die nach dem 31. 12. 64 erfolgen (§ 52 Abs. 3 idF des StÄndG 1964 = § 52 Abs. 5 EStG 1965).

2. StÄndG 1971 v. 10. 8. 71 (BGBl. I S. 1266; BStBl. I S. 373): In Abs. 1 Nr. 3 wurden hinter „soweit der Gewinn bei der Veräußerung“ die Worte „von Grund und Boden oder der Veräußerung“ eingefügt. Damit wurde der Einführung der Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden bei Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 Rechnung getragen. *Zeitlicher Anwendungsbereich* s. § 52 Abs. 9 idF des 2. StÄndG 1971, dh. von der StPflicht der Bodengewinne an.

§ 82 StädtebaufördG v. 27. 1. 1971 (BGBl. I S. 1125; BStBl. I S. 431): Ab 1. 8. 71 (§ 97 StädtebaufördG) wurden für die in § 82 des Gesetzes umschriebenen Tatbestände (s. Anm. 87) die Reinvestitionsfristen des § 6 b Abs. 3 Sätze 2 und 3 von 2 bzw. 4 auf 7 bzw. 9 Jahre verlängert und die Frist des § 6 b Abs. 4 Nr. 2 (ununterbrochene Zugehörigkeit zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte) von sechs auf zwei Jahre verkürzt.

ESStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 wurde das Erfordernis ordn. Buchführung gestrichen; Nr. 5 wurde hinzugefügt.

2. HaushaltsstrukturG v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523; BStBl. 1982 I S. 235):

Schrifttum: s. vor Anm. 1.

Änderungen des § 6 b:

- In Abs. 1 Satz 1 wurde die Übertragbarkeit der aufgedeckten stillen Reserven bei der Veräußerung von Aufwuchs auf oder Anlagen im Grund und Boden, abnutzbaren beweglichen WG, Schiffen, Anteilen an KapGes. und lebendem Inventar land- und forstw. Betriebe auf *80 vH des Gewinns* begrenzt (zur wirtschaftspolitischen Bedeutung s. Anm. 4), und zwar bei Veräußerungen nach dem 31. 12. 81 (§ 52 Abs. 6);
- Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 wurde neu gefaßt und um die Einschaltung des Bundesministers für Arbeit und Sozialordnung ergänzt (zur verstärkten Berücksichtigung beschäftigungspolitischer Gesichtspunkte im Bescheinigungsverfahren, so BTDrucks. 9/842 S. 64, 66);
- Abs. 1 Sätze 5 u. 6 wurden angefügt: Erschwerung der Übertragung der stillen Reserven auf Anteile an KapGes. durch abgewandelte Übernahme der Aktivitätsklausel aus dem gleichzeitig aufgehobenen § 4 AIG (zur Bedeutung s. Anm. 191); die Änderungen gelten für Erwerbsvorgänge nach dem 31. 12. 81 (§ 52 Abs. 6);
- Abs. 6 wurde angefügt: Bei Auflösung einer 6 b-Rücklage erfolgt Erhöhung des Gewinns, dh. materiell ein Zinszuschlag (zur Bedeutung s. Anm. 299); Abs. 6 gilt erstmals „für das Wirtschaftsjahr“, das nach dem 31. 12. 81 endet (§ 52 Abs. 6); streitig ist, welches Wj. das ist (s. Anm. 298).

Ges. über das Baugesetzbuch v. 8. 12. 86 (BGBl. I S. 2191; BStBl. 1987 I S. 95): Abs. 7 u. 8 wurden angefügt (s. Anm. 299 c–e); § 82 StädtebaufördG wurde aufgehoben. Die Änderung gilt ab 1. 7. 87 (Art. 5 Ges. v. 8. 12. 86).

C. Bedeutung des § 6 b

(Frühere Anm. 4 s. jetzt Anm. 80.)

Rechtssystematisch schafft § 6 b durch *Weiterentwicklung der Gewinnermittlungsbestimmungen* für bestimmte Fälle eine Ausnahme von der Regel, daß aufgedeckte stille Reserven zu versteuern sind. Der Grundsatz der nominalen Geldwertrechnung wurde freilich nicht aufgegeben; im Gegenteil, die Buchgewinne aus verminderten AfA abnutzbarer Reinvestitionsgüter fallen in eine Zeit, in welcher der Geldwert wahrscheinlich weiter gesunken und der Unterschied zwischen nominalem „Gewinn“ und echtem Vermögenszuwachs weiter gestiegen ist (s. dazu weiter unten).

Wirtschaftshemmende Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Anlagevermögen? Die Veräußerung eines WG führt zur Aufdeckung und Besteuerung der in seinem Buchwert enthaltenen stillen Reserve (s. auch § 5 Anm. 49 s [1]).

Die Rspr. hat eine Ausnahme von diesem Grundsatz der Gewinnverwirklichung zugelassen, wenn die *Aufdeckung der stillen Reserve erzwungen* wurde; dann kann sie auf ein Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden (s. § 4 Anm. 68–68 m). Beim *Tausch* von WG ist nach der Rspr. nur ganz ausnahmsweise eine Gewinnverwirklichung zu verneinen (s. § 6 Anm. 340–345). Die gelegentlich durch Gesetz oder Verwaltungsanordnung zugelassene Bildung steuerfreier Rücklagen (s. § 5 Anm. 60 p [2]) betrifft Sonderfälle.

Der Erlös für Anlagen, die der Stpfl. durch Veräußerung mobilisiert, um andere Anlagegüter zu erwerben, wird daher bei Aufdeckung stiller Reserven zum Teil weggesteuert, und zwar selbst dann, wenn der Stpfl. WG gleicher Art und gleicher Zweckbestimmung beschaffen, zB seine in der Stadt eingezwängte Fabrik verkaufen und außerhalb eine den gleichen Zwecken dienende, allenfalls modernere und erweiterungsfähige Fabrik errichten will. Notwendige oder zweckmäßige Betriebsverlegungen sowie Erneuerungen im Maschinenpark werden durch die Besteuerung möglicherweise verhindert; dies vor allem auch deshalb, weil die Gewinnermittlungsbestimmungen des EStG auf einer *nominalen Geldwertrechnung* beruhen. Das EStG fingiert, daß die Kaufkraft des Geldes stets gleichbleibt (s. auch § 2 Anm. 29 b). Da sie sich jedoch fast stets laufend vermindert, führt die Nominalwertrechnung zu einer Wegsteuerung von Substanz und damit zu einer Abweichung von dem der Einkommensbesteuerung zugrunde liegenden Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nach Maßgabe von Erträgen.

Zur Vermeidung einer solchen *Substanzbesteuerung* und der wirtschaftlichen Hemmnisse, die dadurch entstehen, daß die Stpfl. eine solche Substanzbesteuerung zu vermeiden suchen, war die Nominalwertrechnung des EStG bereits früher bei *Vorräten* durchbrochen worden, indem bei *Scheingewinnen aus Preissteigerungen* die Bildung einer Rücklage für Preissteigerung zugelassen und dadurch eine Steuerstundung gewährt wurde (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 b EStG, § 74 EStDV).

Größere wirtschaftliche Hemmnisse ergeben sich beim *Anlagevermögen*. Die grundsätzliche Maßgeblichkeit der Nominalwertrechnung erschwert, wie der RegE des StÄndG 1964 (BTDrucks. IV/2400 = BRDrucks. 193/64 S. 46) bemerkt, „die ökonomisch sinnvolle Anpassung der Wirtschaft an strukturelle Änderungen produktionstechnischer, verteilungswirtschaftlicher und regionaler Art“, namentlich wirtschaftlich gebotene Standortverlagerungen, die Veräußerung von nicht benötigten beweglichen Anlagegütern und die Änderung von Beteiligungsverhältnissen bei KapGes.

Wirtschaftsfördernde Bedeutung des § 6b: Die Nachteile der Besteuerung nach dem Nominalgewinn waren – zumal wegen der Preissteigerungen und des dadurch eingetretenen Wachsens der stillen Reserven – schließlich so unerträglich geworden, daß der Gesetzgeber durch Schaffung eines neuen § 6 b EStG die Besteuerung der Gewinnverwirklichung für bestimmte Fälle *aufschob* oder – durch Kürzung absetzungsfähiger Anschaffungs- oder Herstellungskosten – wenigstens auf einen längeren Zeitraum *verteilte* (RegE aaO, in einigen Punkten geändert durch FinAussch. des BTags, BTDrucks. IV/2617). Die Vorschrift sollte „in erster Linie dazu dienen, den Unternehmen durch Veräußerung nicht mehr benötigter Anlagegüter Mittel für dringende Investitionsvorhaben zu verschaffen“ (Bericht des FinAussch. aaO S. 4).

Das *Schrifttum* hat der Schaffung des § 6 b fast ausnahmslos zugestimmt. Vgl. zB *Flume*, Handelsblatt 1966 Nr. 162; *Rau*, NSt. Stille Reserven Anlagevermögen Darst. 1; Gutachten der *StRefKommission*, Schriftenreihe des BdF Heft 17, Bonn 1971 S. 75 f.; *Ebel*, Wettbewerb in Recht und Praxis 1975 S. 98; *Stablschmidt*, Die Anwendbarkeit der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6 b des EStG in Grenzfällen, Diss. Mainz 1975; desgl. die BReg. in § 18 Entw. eines EStG 1975, BTDrucks. 7/1470. Ablehnend *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 2–3; *Wiss. Beirat beim BdF* (Schriftenreihe des BdF Heft 9, Bonn 1967 S. 21: Sonderabschreibun-

gen sind mit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht vereinbar, und wie Sonderabschreibungen wirken auch andere Formen der Gewinnverlagerung); *Troeger*, B 1971 S. 1131. Kritisch auch *D. Schneider*, B 1969 S. 585; *J. Thiel*, in: *Ruppe* (Hrsg.), Gewinnrealisierung im StRecht, Köln 1981 S. 183. – Betriebswirtschaftliche Würdigung vgl. das vor Anm. 1 angegebene Schrifttum.

In der Praxis ist das gesetzgeberische Ziel in der Tat erreicht worden. Der *Steuerstundung* durch die Übertragung stiller Reserven steht wahrscheinlich ein weit größerer Betrag an StAufkommen infolge der durch § 6b ermöglichten Wirtschaftsbelebung gegenüber. Eine *Steuerermäßigung* oder *Steuererhöhung* tritt ein, soweit die – ja nur aufgeschobene – Versteuerung des Veräußerungsgewinns in ein Jahr mit einem (wegen der EStProgression) niedrigeren oder höheren StSatz fällt oder wegen Betriebsveräußerungen oder -aufgabe ermäßigt besteuert wird.

Der FinAussch. des BTags hat bei der Beratung über das StÄndG 1964 einen *Erfahrungsbericht* über die Auswirkungen des § 6b gefordert (Bericht des FinAussch., BTDrucks. IV/2627 S. 3). Dieser Erfahrungsbericht wurde 1977 erstattet, jedoch nicht veröffentlicht. Aus Anlaß einer bevorstehenden Beratung des Berichts im FinAussch. berichtete das Handelsblatt v. 17. 1. 79:

„In dem Uralt-Bericht des Bundesfinanzministeriums, der sich zudem nur auf die Jahre 1967 bis 1971 erstreckte und bisher nicht aktualisiert wurde, heißt es im übrigen, der 6b habe die Anpassung der Wirtschaft an regionale, technische und wirtschaftliche Strukturveränderungen erleichtert und zur notwendigen Mobilität der Produktionsfaktoren beigetragen. Auch im mittelständischen Bereich könne der 6b als wesentliche Liquiditäts- und Finanzierungshilfe bei der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden, deren Erweiterung, Ausbau oder Umbau und von Rationalisierungs- und Modernisierungsvorhaben angesehen werden“.

Auch mit dem 2. *HStruktG* v. 22. 12. 82 (s. Anm. 3), das ua. den Zweck verfolgte, die öffentlichen Haushalte durch Verbesserung der Einnahmen zu entlasten und zu diesem Zweck StVergünstigungen abzubauen (BTDrucks. 9/842 S. 1–2, 40–41, 46–47), blieb die wirtschaftsfördernde Wirkung des § 6b anerkannt; jedoch meinte die BReg., dieses Ziel könne auch bei einer *Einschränkung des neutralisierten Gewinns auf 80 vH* erreicht werden (aaO S. 64, 66; BTDrucks. 9/888 S. 6). UE nicht so sicher. Jedenfalls wurde in der vom Vermittlungsausschuß des BTags vorgeschlagenen Regelung die Übertragbarkeit stiller Reserven aus der Veräußerung von Grund und Boden sowie Gebäuden bei 100 vH belassen, offenbar aus der Erwägung, daß anderenfalls Betriebsverlagerungen, bes. solche aus Gründen der Stadtsanierung oder des Umweltschutzes, erschwert worden wären (*Bordwin*, RWP 1982 S. 136).

Vergleich mit ausländischem Steuerrecht: § 6b verliert viel von seinem nach mancher Ansicht monströsen Charakter, wenn man die steuerliche Behandlung stiller Reserven im ausländischen StRecht betrachtet. Vgl. dazu § 12 österr. EStG; *Ebel* aaO; *Eckhardt*, BB 1964 S. 1268; *Rudolph*, B 1966 S. 159; *Gronenborn*, StbJb. 1965/66 S. 335; *Tipke*, in: *Ruppe* (Hrsg.), Gewinnrealisierung im StRecht, Köln 1981 S. 8 zu Art. 28 Abs. 1 Entwurf des schweizerischen Ges. über die direkten Steuern der Koordinations-Kommission v. 3. 8. 73/20. 7. 76; *J. Thiel*, in: *Ruppe* (Hrsg.), Gewinnrealisierung im StRecht, Köln 1981 S. 186 mwN.

D. Geltungsbereich des § 6 b

I. Persönlicher Geltungsbereich

5

(Frühere Anm. 5 s. jetzt Anm. 83.)

Natürliche und juristische Personen können § 6 b anwenden (§ 8 Abs. 1 KStG 1977); auch *beschr. Stpfl.* sind begünstigt, § 50 enthält keine Einschränkung. Veräußernder und anschaffender oder herstellender Stpfl. müssen grundsätzlich *identisch* sein (§ 6 b Abs. 1 Satz 1). Einzelfragen s. nachstehend.

Ehegatten: Ihre Zusammenveranlagung ändert nichts daran, daß die Einkünfte jedes Ehegatten gesondert zu ermitteln sind (s. § 26 b Anm. 3 [1]). Demnach können stille Reserven von WG des einen Ehegatten nicht auf WG des anderen Ehegatten übertragen werden.

Gesamtrechtsnachfolger: *Erben* treten in die Rechtsstellung des Erblassers ein (s. auch § 7 Abs. 1 EStDV). Das gilt auch zu § 6 b hinsichtlich Fristberechnungen (s. Anm. 234, 300 „*Gesamtrechtsnachfolger*“), und zwar auch für sonstige Gesamtrechtsnachfolger.

Beispiele: Der Erblasser hat ein WG des Anlagevermögens angeschafft und ist 6 Jahre später gestorben. Sein Erbe (der den Betrieb fortführt) veräußert das WG alsbald nach dem Erbfall. Die sechsjährige Zugehörigkeit des WG zum Anlagevermögen ist gegeben. – Der Erblasser hat zum Schluß eines Wj. eine Rücklage gem. § 6 b gebildet und ist im folgenden Wj. gestorben. Die Rücklage ist nicht zum Todeszeitpunkt aufzulösen; vielmehr läuft die allgemeine Frist für ihre Übertragung oder Auflösung weiter.

Umwandlung, Verschmelzung: Allgemein ist zu sagen, daß die Art der Anwendung des § 6 b davon abhängt, ob die Rechtsänderung als Veräußerung oder als Fortführung des Betriebs, wenn auch in anderer Form, behandelt wird; im Zweifelsfall gilt das gleiche wie bei Gesamtrechtsnachfolge, s. weiter oben. S. auch Anm. 300.

Weitere Einzelfragen s. Anm. 300 „*Betriebsaufspaltung*“, „*GmbH und Co. KG*“, „*Organshaft*“, „*Verpachtung*“. *Mitunternehmer* s. Anm. 8–63.

II. Sachlicher Geltungsbereich

6

(Frühere Anm. 6 s. jetzt Anm. 89.)

Gewinnermittlungsarten: § 6 b gilt für StPfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5. Die Unterscheidung zwischen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und nach § 5 hat Bedeutung, denn nach Abs. 4 Satz 2 kann eine 6 b-Rücklage, die bei der Veräußerung von WG eines Gewerbebetriebs gebildet worden ist, nicht auf WG eines land- oder forstw. Betriebs oder eines Betriebs der selbständigen Arbeit übertragen werden; zum Wechsel der Gewinnermittlungsart s. Anm. 73.

Einkunftsarten: § 6 b gilt nur bei den Einkünften aus *Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit*. Die Übertragung stiller Reserven von Gewerbebetrieben auf Betriebe der Land- und Forstwirtschaft oder der selbständigen Arbeit ist allerdings ausgeschlossen (§ 6 b Abs. 4 Satz 2).

Ausdehnung des Geltungsbereichs durch § 6 c

- auf Stpfl. mit *Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3*
- sowie auf *Land- und Forstwirte*, die nach *Durchschnittssätzen* besteuert werden.

Einzelfragen: *Anlaufender Betrieb* s. Anm. 300; *begünstigte Wirtschaftsgüter* (Abs. 1) s. Anm. 125–135 bei Veräußerung, 173–182 bei Anschaffung oder Herstellung; *Beschränkung auf inländ. Betriebsstätten* (Abs. 4 Nr. 2 und 3) s. Anm. 275–277 und 285.

7 III. Anwendung des § 6 b bei Auslandsbeziehungen

(Frühere Anm. 7 betr. EntwicklungsLStG s. Anm. 85, betr. Mitunternehmer s. Anm. 8.)

In persönlicher Hinsicht gilt § 6 b auch für *beschränkt Steuerpflichtige*.

In sachlicher Hinsicht ist die Übertragung stiller Reserven nur zwischen *inländ. Betriebsvermögen* zulässig (s. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2–3), dazu Anm. 274–285. *Veräußerung von Anteilen* an ausländ. KapGes. ist begünstigt, s. Anm. 132. *Übertragung stiller Reserven* auf Anteile an ausländ. KapGes. s. Anm. 180–182, 196–199.

Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländ. Betriebsstätte: Sofern eine Aufdeckung der stillen Reserve für erforderlich gehalten wird (s. § 4 Anm. 42 c; *Raupach*, JbFStR 1978/79 S. 358), geschieht dies nach Entnahmegrundsätzen, nicht auf Grund einer fingierten Veräußerung. Eine Entnahme bildet aber keine Veräußerung iSd. § 6 b (s. Anm. 300 „*Entnahme*“). Die stille Reserve kann daher nicht nach § 6 b übertragen werden.

E. Anwendung des § 6 b auf Mitunternehmer

I. Überblick

Neueres Schrifttum: *Jahn*, Auswirkungen der Bilanzbündeltheorie auf die Inanspruchnahme des § 6 b EStG, FR 1976 S. 375; *Bordewin*, Gewinnrealisierung bei Veräußerungsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, BB 1977 S. 1241; *Knobbe-Keuk*, Zur Besteuerung der Personengesellschaften, StuW 1978 S. 68; *Bordewin*, Zur Besteuerung der Personengesellschaften, StuW 1978 S. 270; *Bordewin*, Rücklagen gem. § 6 b EStG und Gesellschafterwechsel bei PersGes., Inf. 1979 S. 556; *Bordewin*, Einschlägige Prinzipien für die Gewinnrealisierung, in: *Kruse* (Hrsg.), Die Grundprobleme der PersGes. im Steuerrecht, Köln 1979 S. 75; *Knobbe-Keuk*, Die PersGes. im Recht der Steuervergünstigungen, in: *Kruse* (Hrsg.) aaO S. 121; o. V., Übertragung stiller Reserven bei Veräußerung von Anlagegütern des Gesamthandsvermögens (Gesellschaftsvermögen), BP 1979 S. 182; *Hellmann*, Die Übertragungsmöglichkeiten der Reininvestitionsrücklage nach § 6 b EStG bei PersGes., StWa. 1980 S. 27; *Ritzrow*, Schaubilder zu den Vermögensübertragungen laut Mitunternehmererlaß v. 20. 12. 1977, StWa. 1980 S. 114; *Littmann*, Die Anwendung des § 6 b EStG bei PersGes. und ihren Gesellschaftern, DStR 1981 S. 63; *Ritzrow*, Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem stl. BetrV der PersGes. in ein anderes BetrV eines Mitunternehmers, BP 1981 S. 30; *ders.*, Entgeltl. Veräußerung bei Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen eines Mitunternehmers in das steuerl. BetrV der PersGes. sowie bei Übertragung aus dem steuerl. BetrV einer PersGes. in das Privatvermögen eines Mitunternehmers, BP 1982 S. 173; *Korger*, Übertragung aufgedeckter stiller Reserven nach § 6 b EStG bei gewerbl. PersGes. in der StBil., NWB F. 3 S. 5381 (1. 11. 82).

8 1. Überblick über die nachfolgenden Erläuterungen

(Frühere Anm. 8 betr. AuslandsinvestitionsG s. Anm. 84.)

Grundprobleme der Anwendung des § 6 b auf Mitunternehmer (Anm. 10): § 6 b gestattet es, Gewinne, die durch Veräußerung bestimmter WG verwirklicht

werden, durch Übertragung der stillen Reserven auf andere WG (Reinvestitionsgüter) oder durch Bildung einer Rücklage zu neutralisieren. Begünstigt ist also der Stpfl., der die Gewinne zu versteuern hätte (s. Anm. 115). Dies gilt auch bei gewerblich tätigen PersGes.; ihre Gesellschafter sind als Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Nr. 2) stpfl. und damit die Begünstigten des § 6 b (zu diesem Problem der *Personenbezogenheit* s. Anm. 16a), obwohl Veräußerer bei Rechtsgeschäften der PersGes. (Mitunternehmerschaft) mit Dritten und mit ihren Gesellschaftern (den Mitunternehmern) die Mitunternehmerschaft selbst ist (s. Anm. 17). Bei Mitunternehmern fallen also begünstigter Stpfl. (der Mitunternehmer) und der Veräußerer (die Mitunternehmerschaft) und häufig der Erwerber des Reinvestitionsguts (s. Anm. 17 a) auseinander (zu diesem Problem der eingeschränkte *Personenidentität* s. Anm. 16 b).

Anwendung der Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des § 6 b auf Mitunternehmer (Anm. 16–23): Die meisten (in Abs. 1 und Abs. 4 enthaltenen) Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des § 6 b erhalten in ihrer Anwendung auf Mitunternehmer – wegen des Auseinanderfallens von rechtsgeschäftlich handelnden PersGes. und stpfl. Gesellschaftern – eine besondere Problematik, die eine gesonderte Behandlung rechtfertigt.

Wichtige Veräußerungsfälle, Sacheinlagen u. -entnahmen, gesellschaftsrechtl. Veränderungen (Anm. 25–63): Einen Schwerpunkt der nachfolgenden Darstellung bildet die Untersuchung, welche *Übertragungsmöglichkeiten für stille Reserven* im Verhältnis Mitunternehmer-Mitunternehmerschaft bestehen. Sie gliedert sich in drei Abschnitte:

- die wichtigsten Veräußerungsfälle (s. Anm. 25–35),
- Sachentnahmen und Sacheinlagen eines Mitunternehmers (s. Anm. 38–40),
- gesellschaftsrechtliche Veränderungen (s. Anm. 45–63).

Zuvor sei auf den folgenden Überblick über die Möglichkeiten der Übertragung stiller Reserven bei Mitunternehmern verwiesen (Anm. 9).

2. Überblick über die Übertragungsmöglichkeiten stiller Reserven bei Mitunternehmern 9

(Frühere Anm. 9–10 betr. Geltungsbereich des § 6 b s. jetzt Anm. 5–6; Einzelfragen s. Anm. 300.)

Nach Abschn. 41 b Abs. 4–5 EStR bestehen weitgehende Möglichkeiten zur Übertragung stiller Reserven zwischen Mitunternehmern und Mitunternehmerschaft; die nachfolgende Tabelle gibt dazu eine schematische Übersicht (s. allgemein Anm. 21; Einzelfragen s. Anm. 25–63):

Bei Veräußerung begünstigter Wirtschaftsgüter	
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">eines Mitunternehmers aus seinem Einzelunternehmen (s. Anm. 25 und 29) <i>oder</i></div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">eines Mitunternehmers aus seinem Sonderbetriebsvermögen oder mehrerer Mitunternehmer aus deren gemeinsamen Sonderbetriebsvermögen (s. Anm. 26 und 29) <i>oder</i></div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">einer Mitunternehmerschaft aus dem Gesamthandsvermögen (s. Anm. 33–35)</div>	} an
	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">unbeteiligte Dritte <i>oder</i></div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">andere Mitunternehmer, die an derselben Mitunternehmerschaft beteiligt sind <i>oder</i></div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">eine Mitunternehmerschaft, an der der betreffende Mitunternehmer¹⁾ beteiligt ist</div>
ist die Übertragung der aufgelösten stillen Reserven möglich	
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">auf Reinvestitionsgüter eines Einzelunternehmens des betreffenden Mitunternehmers¹⁾ (oder eines seiner mehreren Einzelunternehmen; Abschn. 41 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bzw. Satz 2 Nr. 1 oder Abs. 5²⁾ EStR 1965 ff.) <i>oder</i></div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">auf Reinvestitionsgüter eines Sonderbetriebsvermögens des betreffenden Mitunternehmers¹⁾, dh. auf ein WG, das in seinem Eigentum steht, aber dem Betrieb einer Mitunternehmerschaft dient (Abschn. 41 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 bzw. Satz 2 Nr. 1³⁾ oder Abs. 5⁴⁾ EStR 1965 ff.) <i>oder</i> auf den Anteil des betreffenden Mitunternehmers¹⁾ am Reinvestitionsgut, wenn mehrere am Sonderbetriebsvermögen beteiligt sind <i>oder</i></div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">auf den gesamthänderischen Anteil des betreffenden Mitunternehmers¹⁾ am Reinvestitionsgut einer Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist (Abschn. 41 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 bzw. Satz 2 Nr. 2 Abs. 5⁵⁾ EStR; s. Anm. 22 a).</div>	

1) *Betreffender Mitunternehmer*: Gemeint ist bei Veräußerung durch einen Mitunternehmer dieser Mitunternehmer und bei Veräußerung durch mehrere Mitunternehmer oder die Mitunternehmerschaft jeder beteiligte Mitunternehmer entsprechend seinem Anteil an den realisierten stillen Reserven.

2) Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 idF der EStR 1978 f.

3) Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 idF EStR 1981 umfaßt allerdings nicht mehr den Fall der Übertragung stiller Reserven aus einem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers *in ein Sonderbetriebsvermögen* (s. dazu Anm. 26).

4) Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 oder 4 idF der EStR 1978 f.

5) Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 oder 4 idF der EStR 1978 f.

II. Grundprobleme der Anwendung des § 6 b auf Mitunternehmer 10

Einerseits soll der *Grundsatz der Personenbezogenheit* (s. Anm. 116) auch für PersGes. gelten (s. 16 a), andererseits ist Veräußerer bei Rechtsgeschäften der PersGes. (Mitunternehmerschaft) mit Dritten und mit ihren Gesellschaftern (den Mitunternehmern) die Mitunternehmerschaft selbst (s. Anm. 17). Schließlich sollen grundsätzlich begünstigter Stpfl., Veräußerer und Reinvestor iSd. § 6 b identisch sein; dieser *Grundsatz der Personenidentität* (s. Anm. 117) kann bei Mitunternehmern nur eingeschränkt gelten (s. Anm. 16 b).

Hier macht sich eine bei Mitunternehmern generell bestehende Schwierigkeit bemerkbar: Es fehlt an Vorschriften im EStG, die von der Gesellschaft (im Fall des § 6 b also vom Veräußerer) auf den Gesellschafter als Steuersubjekt überleiten (vgl. *Tipke*, StuW 1978 S. 200).

Die Schwierigkeiten bei der Anwendung des § 6 b auf Mitunternehmer ergeben sich daraus, daß das EStG einerseits Rechtsfolgen an die „*Einheit*“ der *PersGes.* knüpft (zB einheitliche Gewinnermittlung für die PersGes.), andererseits aber auf die „*Vielheit der Gesellschafter*“ abstellt, denn diese (nicht die PersGes.) sind persönlich stpfl. (vgl. BFH IV R 53/72 v. 21. 12. 72, BStBl. 1973 S. 298; IV R 136/77 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 84; s. auch *Raupach*, FR 1976 S. 236).

Der BFH löst den Konflikt dahingehend, daß „die ‚*Einheit*‘ der Personengesellschaft als Ausgangspunkt der Einkommensbesteuerung der Gesellschafter . . . gegenüber der ‚*Vielheit*‘ der Gesellschafter und ihrer persönlichen Steuerpflicht jedenfalls dann zurücktreten“ muß, „wenn die Ableitung von Rechtsfolgen aus dieser ‚*Einheit*‘ zu einer dem Gesetzeszweck nicht entsprechenden Erweiterung . . . oder Einschränkung . . . einer personenbezogenen Steuervergünstigung wie des § 6 b führen würde“ (BFH IV R 136/77 aaO).

Im Urteilsfall hat der BFH daraus die Folgerung gezogen:

- daß es für die 6-Jahres-Frist des Abs. 4 Nr. 2 nicht darauf ankommt, ob das veräußerte WG sechs Jahre zum Gesellschaftsvermögen der PersGes. „als solcher“ gehört, daß vielmehr „auch eine entgeltliche Änderung im Gesellschafterbstand oder in den Beteiligungsverhältnissen bei einer Personengesellschaft . . . die Sechsjahresfrist für die Wirtschaftsgüter im Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft anteilig unterbricht . . .“ (s. dazu Anm. 18, 19) und
- daß die bei Veräußerung durch eine PersGes. aufgedeckten stillen Reserven anteilig auch auf WG in einem Betriebsvermögen des Gesellschafters übertragen werden können (im Urteilsfalle auf WG eines Einzelunternehmens eines Mitunternehmers; s. dazu Anm. 17).

Einstweilen frei. (Frühere Anm. 10 s. jetzt Anm. 16 a, frühere Anm. 12 und 13 s. jetzt Anm. 16 b.) 11–15

III. Anwendung der Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des § 6 b auf Mitunternehmer

1. Begünstigter Steuerpflichtiger (Abs. 1 Satz 1)

16 a) Grundsätzliches

(Frühere Anm. 16 s. jetzt Anm. 200–206; Einzelfragen s. auch Anm. 300.)

Über *Grundprobleme der Anwendung des § 6 b auf Mitunternehmer* s. zunächst Anm. 10. § 6 b erlaubt, den bei der Veräußerung bestimmter WG realisierten Gewinn durch Übertragung auf bestimmte Reinvestitionsgüter oder durch Bildung einer Rücklage zu neutralisieren. Begünstigt ist also stets derjenige Stpfl., dessen Gewinn (§ 15 Abs. 1 Nr. 1) oder Gewinnanteil (§ 15 Abs. 1 Nr. 2) durch die Gewinnrealisierung erhöht würde. Die Vorschrift ist insoweit personenbezogen (s. Anm. 116), stellt also auf den einzelnen Mitunternehmer, nicht auf die Mitunternehmerschaft ab (vgl. *Raupach*, FR 1976 S. 236; s. Anm. 16a).

Stpflchtiger iSd. § 6 b ist daher bei Mitunternehmerschaften stets nur der einzelne Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Nr. 2). Als Stpfl. nimmt er – und nicht die Mitunternehmerschaft als solche – die Begünstigung des § 6 b in Anspruch. Dies gilt auch dann, wenn ein WG aus dem Gesamthandsvermögen veräußert wird, obwohl die Mitunternehmerschaft selbst nach der Rspr. des BFH als Veräußerer auch stl. anerkannt wird (s. Anm. 17).

16 a b) Personenbezogenheit des § 6 b bei Mitunternehmern

§ 6 b ist personen-, nicht betriebs- oder objektbezogen (s. Anm. 116). Dies gilt auch für PersGes. (BFH IV R 136/77 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 84; IV R 12/80 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 90; IV R 111/77 v. 28. 1. 81, BStBl. S. 430; zust. *Richter*, StRK-Anm. EStG § 6 b R. 11; *Schmidt/Seeger*, EStG § 6 b Anm. 3). Der einzelne Mitunternehmer muß daher die Voraussetzungen des § 6 b erfüllen (s. Anm. 17–21).

Diese Auffassung beruhte ursprünglich auf der Bilanzbündeltheorie (so in Abschn. 41 b Abs. 4 u. 5 EStR 1965–1975) oder wurde ausdrücklich auf sie gestützt (so noch *Jahn*, FR 1976 S. 375). Auf die „gedankliche Nähe“ zur Bilanzbündeltheorie verweisen vor allem *L. Schmidt* (FR 1978 S. 361) und *Knobbe-Keuk*, in: *Kruse* (Hrsg.), *Die Grundprobleme der PersGes. im StRecht*, Köln 1979 S. 121 (betr. Sechsjahresfrist des Abs. 4 Nr. 2 bei Gesellschaftserwechsel). Zweifel ergaben sich daher wegen der Aufgabe der sog. Bilanzbündeltheorie (s. § 15 Anm. 27 e) durch den BFH und im Hinblick auf die seitdem zur Anwendung und Auslegung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 entwickelten Gedanken. Der BFH hat – im Zusammenhang mit Veräußerungs- und Einbringungsverfahren, jedenfalls uE insoweit mit Recht – die nach dem Realisationsprinzip (s. § 5 Anm. 49 s [1]) gebotenen Folgerungen aus der eigenen Rechtszuständigkeit der PersGes. (*Döllerer*, DStZ 1976 S. 436) gezogen, insoweit der „Einheit der PersGes.“ (gegenüber der „Vielheit der Gesellschafter“, s. Anm. 10) den Vorrang eingeräumt (vgl. *Raupach*, FR 1976 S. 236) und Veräußerungsgeschäfte zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer steuerlich anerkannt (s. Anm. 17, 29–35).

Aus dieser Rspr. folgt indes nicht, daß die Mitunternehmerschaft iSd. § 6 b (Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1, Abs. 4 Satz 1 Nr. 1) wie ein gegenüber dem einzelnen Mitunternehmer selbständiger Stpfl. zu behandeln wäre. Stpflchtiger ist einkommensteuerlich vielmehr stets der einzelne Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Nr. 2), auf ihn bezieht sich daher auch die Begünstigung des § 6 b. Daran ändern die Aufgabe der Bilanzbündeltheorie und die neuere Rspr. des BFH nichts (im Ergebnis glA BFH I R 175/76 v. 25. 7. 79, BStBl. 1980 S. 43 betr. Rücklagenbildung bei ausscheidendem Mitunternehmer; IV R 12/80 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 90 betr. Gesellschaftserwechsel; *Hellmann*, StWa. 1980 S. 27).

Da der einzelne Mitunternehmer die Voraussetzungen des § 6 b erfüllen muß, nicht die Mitunternehmerschaft, ergibt sich eine Diskrepanz, wenn eine Mitunternehmerschaft WG veräußert oder erwirbt: Die Mitunternehmerschaft ist Veräußerer bzw. Erwerber, von § 6 b begünstigt sind aber die einzelnen Mitunternehmer (zu dieser fehlenden *Personenidentität* s. Anm. 16 b).

Tragweite des Grundsatzes der Personenbezogenheit bei Mitunternehmern: Zu Recht bemerkt *L. Schmidt* (FR 1978 S. 360), fraglich könne nur sein, wie weit der Grundsatz der Personenbezogenheit reicht. Jedenfalls wird die Personenbezogenheit des § 6 b bei Anwendung auf Mitunternehmer in Teilbereichen bestritten:

- So wird das Erfordernis der *sechsjährigen Zugehörigkeit* zu einer Betriebsstätte (Abs. 4 Nr. 2) von der Rspr. des BFH als personenbezogen aufgefaßt (BFH IV R 136/77; IV R 12/80 und IV R 111/77 jeweils aaO), vom Schrifttum zT aber als *betriebsbezogen* (so *Söffing*, Besteuerung der Mitunternehmer, Herne/Berlin 1978 S. 74; anders noch *ders.*, StbJb. 1976/77 S. 286 im Anschluß an *Jahn*, FR 1976 S. 375) bzw. als *gesellschaftsbezogen* (so *Knobbe-Keuk* aaO im Anschluß an FG Münster v. 6. 6. 77, EFG S. 578, aufgehoben); zum Ganzen s. Anm. 18, 19.
- Eine weitere Streitfrage betrifft die *Ausübung der Wahlrechte*, die Abs. 1 Satz 1 einräumt (einheitliche oder unterschiedliche Ausübung durch mehrere Mitunternehmer?; s. dazu Anm. 23).

c) Eingeschränkte Personenidentität des § 6 b bei Mitunternehmern

16 b

Grundsätzlich sind in Fällen des § 6 b der begünstigte Stpfl., der Veräußerer und der Reinvestor identisch (s. Anm. 117).

Da bestimmte Mitunternehmerschaften, nämlich die handelsrechtlichen PersGes. (OHG, KG, Partenreederei), unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen können (§ 105 HGB), treten solche Mitunternehmerschaften selbst – und nicht die einzelnen Mitunternehmer – als Veräußerer und Erwerber auf (s. Anm. 17); stpfl. ist dagegen bei der ESt. gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 nicht die Mitunternehmerschaft, sondern der einzelne Mitunternehmer (s. Anm. 10). Ist die Mitunternehmerschaft Veräußerer oder Erwerber, so besteht keine völlige Personenidentität zwischen begünstigtem Stpfl. (= einzelner Mitunternehmer) und Veräußerer bzw. Erwerber (= Mitunternehmerschaft), gleichwohl läßt die hM (uE zu Recht) die Übertragung stiller Reserven zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft zu (s. u.).

Bedeutung des Problems: Würde man § 6 b dahingehend auslegen, daß die volle Personenidentität auch bei Veräußerung oder Erwerb durch Mitunternehmerschaften zu verlangen wäre, dann hätte dies zur Folge:

- daß *bei einer Veräußerung durch einen Mitunternehmer* aus einem ihm allein gehörenden Betriebsvermögen (zB einem Einzelunternehmen oder Sonderbetriebsvermögen) der einzelne Mitunternehmer die stillen Reserven nicht auf Reinvestitionsgüter übertragen könnte, die die Mitunternehmerschaft anschafft oder herstellt. Die FinVerw. läßt solche Übertragungen aber zu (vgl. Abschn. 41 b Abs. 4 Satz 1 EStR; s. Anm. 25, 26, 29),
- daß *bei Veräußerung durch die Mitunternehmerschaft* auf die realisierten stillen Reserven strenggenommen § 6 b überhaupt nicht anwendbar wäre (glA *Schmidt/Seeger*, EStG § 6 b Anm. 3); denn die Mitunternehmerschaft selbst ist nicht estpfl., und die einzelnen Mitunternehmer, die als Stpfl. begünstigt wären, haben nicht veräußert. Die FinVerw. erkennt solche Übertragungen ebenfalls an, und zwar seit den EStR 1978 die anteilige Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen in das BetrV der einzelnen Mitunternehmer (Abschn. 41 b

Abs. 5 EStR 1978 f.; s. Anm. 33, 34, 35). Nach den EStR 1965–1975 war die Übertragung nur innerhalb des Gesamthandsvermögens zugelassen worden (zu der Änderung vgl. o. V., BP 1979 S. 183).

Herrschende Meinung: Die Rspr. des BFH und die FinVerw. lassen die Übertragung stiller Reserven zwischen den BetrV der einzelnen Mitunternehmer und dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft zu, und zwar (seit den EStR 1978) auch die anteilige Übertragung stiller Reserven aus dem Gesamthandsvermögen in das BetrV der Mitunternehmer.

BFH I R 175/76 v. 25. 7. 79 (BStBl. 1980 S. 43) betr. ausscheidende Gesellschafter; IV R 136/77 v. 10. 7. 80 (BStBl. 1981 S. 84) betr. Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen in ein Einzelunternehmen eines Mitunternehmers; IV R 111/77 v. 28. 1. 81 (BStBl. S. 430) betr. Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in ein Einzelunternehmen eines Mitunternehmers; Abschn. 41 b Abs. 4 und 5 EStR 1978 f.; s. im einzelnen Anm. 22a.

Dies bedeutet im Ergebnis einen eingeschränkten Verzicht auf volle Personenidentität, der uE mit Sinn und Zweck des § 6 b vereinbar ist (s. u.). Der BFH begründet dies damit, „nach Wortlaut, Entstehungsgeschichte und Zweck des § 6 b EStG“ sei „jedenfalls davon auszugehen, daß nicht nur Reinvestitionen im selben Betriebsvermögen begünstigt sind, sondern vielmehr auch Reinvestitionen in einem anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen“ (BFH IV R 111/77 aaO); es sei „nicht erkennbar, daß das Gesetz auf die sofortige Besteuerung aufgedeckter stiller Reserven nur unter der Voraussetzung einer Reinvestition gerade im Gesellschaftsvermögen der veräußernden, aber selbst nicht steuerpflichtigen Personengesellschaft verzichtet“ (BFH IV R 136/77 aaO).

Stellungnahme: UE ist die von § 6 b vorausgesetzte Personenidentität (begünstigter Stpfl., Veräußerer begünstigter WG, Erwerber des Reinvestitionsguts; s. Anm. 117) auf natürliche oder juristische Personen zugeschnitten, bei denen in der Tat die volle Personenidentität unproblematisch ist. Probleme ergeben sich aus der Natur der PersGes., die als Gemeinschaft zur gesamten Hand mit eigener Rechtszuständigkeit ausgestattet ist (*Döllerer*, DStZ 1976 S. 436) und daher unter ihrer Firma WG veräußern und erwerben kann, aber nicht selbst StSubjekt (= Stpfl.) ist (vgl. dazu *L. Schmidt*, FR 1978 S. 360–362). § 6 b verlangt lediglich, daß die spätere Versteuerung der übertragenen stillen Reserven bei dem Stpfl. sichergestellt ist, der sie bei der Veräußerung zu versteuern hätte. Die Anwendung des § 6 b darf daher nicht daran scheitern, daß der einzelne Mitunternehmer, der § 6 b anwenden möchte, das begünstigte WG nicht selbst veräußert oder das Reinvestitionsgut nicht selbst erwirbt, sondern daß Veräußerung bzw. Erwerb durch die Mitunternehmerschaft erfolgt. Erforderlich ist nur die Identität dessen, der den Gewinn aus der Auflösung der stillen Reserven zu versteuern hätte (s. Anm. 16), und der Person, der die übertragenen stillen Reserven im Reinvestitionsgut zustehen (s. Anm. 22a).

Bei PersGes. kann die spätere Besteuerung bei einzelnen Mitunternehmern auch dann sichergestellt werden, wenn Veräußerung bzw. Erwerb durch die PersGes. (Mitunternehmerschaft) selbst erfolgt. Erforderlich ist nur, bei Anwendung des § 6 b auf den Anteil des einzelnen Mitunternehmers an den WG des Gesamthandsvermögens abzustellen. Daß nicht der einzelne Mitunternehmer, sondern die Mitunternehmerschaft Veräußerer bzw. Erwerber ist, stört die Zielsetzung des § 6 b keineswegs und kann daher angesichts der erforderlichen Gleichbehandlung zwischen Gewinnen von Einzelunternehmern und Gewinnanteilen von Mitunternehmern der Anwendung des § 6 b nicht entgegenstehen (glA *Schmidt/Seege*, EStG § 6b Anm. 3).

Gleichbehandlungsthes: Gewinne aus der Veräußerung von WG erhöhen bei Einzelunternehmern den Gewinn iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1, bei Mitunternehmern den Gewinnanteil nach § 15

Abs. 1 Nr. 2. Die weitgehende gesetzliche Gleichbehandlung von Gewinn des Einzelunternehmers und Gewinnanteil des Mitunternehmers (vgl. dazu *Raupach*, in: *Kruse* [Hrsg.], Die Grundprobleme der PersGes. im StRecht, Köln 1979 S. 88/89) erfordert auch eine Gleichstellung bei der Möglichkeit, Gewinnerhöhungen aus Veräußerung von WG durch Übertragung stiller Reserven zu vermeiden. Damit wäre der weitgehende Ausschluss von Übertragungsmöglichkeiten, wie er sich ergeben würde, wenn die volle Personenidentität bei PersGes. gefordert würde, nicht vereinbar. In der Tat hat auch der BFH (nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie) die Anwendung des § 6 b bei Mitunternehmern mit der aus dem EStG abgeleiteten Gleichbehandlungstheorie begründet (BFH I R 175/76 v. 25. 7. 79, BStBl. 1980 S. 43 betr. Anwendung des § 6 b auf den Veräußerungsgewinn bei Ausscheiden von Mitunternehmern, die Gleichbehandlung ergab sich im Urteil aus § 16 EStG; im Ergebnis glA *Richter*, StRK-Anm. EStG § 6 b R. 9).

Andere Lösungsmöglichkeiten: Theoretisch bestehen allerdings auch andere Lösungsmöglichkeiten: Man könnte daran denken, die Übertragung von stillen Reserven zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer weitgehend an der mangelnden Personenidentität scheitern zu lassen, wie bereits oben dargelegt (Lösung 1). Man könnte aber auch versuchen, die fehlende Personenidentität quasi im Auslegungsweg herzustellen, indem man bei einer Veräußerung durch die Mitunternehmerschaft die einzelnen Mitunternehmer als (anteilig) Veräußernde auffaßt (dann ist der Mitunternehmer zugleich Stpfl. und Veräußerer; Lösung 2) oder die veräußernde Mitunternehmerschaft zugleich als Stpfl. iSd. § 6 b behandelt (dann ist die Mitunternehmerschaft zugleich Stpfl. und Veräußerer, Lösung 3). Alle drei Lösungen sind uE jedoch mit dem Gesetz nicht vereinbar:

Lösung 1: Da bei Veräußerung oder Erwerb durch die Mitunternehmerschaft diese selbst Veräußerer oder Erwerber ist, Stpflichtiger aber die einzelnen Mitunternehmer sind (§ 15 Abs. 1 Nr. 2), könnte man meinen, die Übertragung stiller Reserven nach § 6 b zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft scheitere an der fehlenden Personenidentität zwischen Stpfl., Veräußerer und Erwerber des Reinvestitionsguts.

Dies hätte zur Folge, daß – wie oben dargestellt – bei Veräußerung eines Mitunternehmers aus seinem BetrV stille Reserven nicht auf Reinvestitionsgüter der PersGes. übertragen werden können und daß bei Veräußerung durch die Mitunternehmerschaft strenggenommen § 6 b überhaupt nicht anwendbar wäre.

Dadurch würden Mitunternehmer gegenüber Einzelunternehmern weitgehend von der Anwendung des § 6 b ausgeschlossen. Dies wäre aber mit dem Grundsatz der *Gleichbehandlung* zwischen Gewinnen von Einzelunternehmern und Mitunternehmern in § 15 Abs. 1 Nr. 2 uE nicht vereinbar (s. o.).

Lösung 2: Da estl. die einzelnen Mitunternehmer Stpfl. sind (§ 15 Abs. 1 Nr. 2), könnte man sie auch anteilig als Veräußerer oder Erwerber iSd. § 6 b ansehen, wenn die Mitunternehmerschaft begünstigte WG veräußert oder erwirbt.

Die Folge wäre, daß bei Veräußerungs- bzw. Erwerbsgeschäften zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer in Höhe der Beteiligung des betreffenden Mitunternehmers keine Veräußerung bzw. kein Erwerb vorliegen würde.

Dies entspräche der (älteren) Bilanzbündeltheorie, nach der jeder Mitunternehmer so angesehen wurde, als führe er entsprechend seiner Beteiligung einen Teilbetrieb (vgl. dazu *Raupach*, in: *Kruse* [Hrsg.], Die Grundprobleme der PersGes. im StRecht, Köln 1979 S. 90 u. 91–92 mwN). Diese Lösung entspricht der Auffassung der FinVerw. im sog. Mitunternehmererlaß (BdF v. 20. 12. 77, BStBl. 1978 I S. 8 Tz. 41, 47) für Veräußerungen, die das Privatvermögen des Mitunternehmers berühren (s. dazu Anm. 30 und 35). Die Lösung ist aber mit der neueren Rspr. des BFH uE nicht vereinbar, nach der die Bilanzbündeltheorie aufgegeben ist und Veräußerungsgeschäfte zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer in vollem Umfang auch steuerlich anerkannt werden (s. Anm. 17 sowie 29, 30, 34, 35).

Lösung 3: Da estl. die gewinnrealisierende Veräußerung zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer anerkannt wird (s. o.), könnte man statt des einzelnen Mitunternehmers als Stpfl. iSd. § 6 b die Mitunternehmerschaft selbst ansehen. § 6 b wäre dann gesell-

schafts-, nicht gesellschafterbezogen (vgl. *Richter*, StRK-Anm. EStG § 6 b R. 9). Dies hätte zur Folge, daß die stillen Reserven, die bei einer Veräußerung durch die Mitunternehmenshaftung aufgedeckt wurden, nur auf Reinvestitionsgüter, die von der Mitunternehmenshaftung angeschafft oder hergestellt worden sind, übertragen werden könnten. Dh. die Übertragung stiller Reserven zwischen Gesamthandsvermögen und den BetrV der einzelnen Mitunternehmer wäre nicht möglich (so im Ergebnis die frühere Auffassung der FinVerw., vgl. Abschn. 41 b Abs. 5 EStR 1965–1975). Die Auffassung, die Mitunternehmenshaftung sei Stpfl. iSd. § 6 b, gibt aber die Personenbezogenheit des § 6 b auf und ist daher mit der Grundentscheidung über die Besteuerung der Mitunternehmer in § 15 Abs. 1 Nr. 2 nicht vereinbar (im Ergebnis glA FG Hambg. v. 1. 11. 79, EFG 1980 S. 173, bestätigt durch BFH IV R 12/80 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 90); Stpfl. sind die einzelnen Mitunternehmer, nicht die Mitunternehmenshaftung (s. Anm. 10, 16).

2. Voraussetzungen für die Übertragung stiller Reserven bei Mitunternehmern (Abs. 1 Satz 1)

17 a) Veräußerung begünstigter Wirtschaftsgüter

(Frühere Anm. 17 s. jetzt Anm. 290 und 200.)

Veräußerung ist die zur Gewinnrealisierung führende Übertragung der Verfügungsmacht über ein WG (s. Anm. 123).

Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ist, wie auch sonst im EStRecht, maßgebend, wenn es vom bürgerlich-rechtlichen Eigentum abweicht (s. auch § 2 Anm. 40 d–40 e).

Veräußerungsgeschäfte zwischen Mitunternehmenshaftung und Mitunternehmer werden von der höchststrichterl. Rspr. auch steuerlich anerkannt.

So BFH I R 84/74 v. 28. 1. 76 (BStBl. S. 744) und IV R 136/77 v. 10. 7. 80 (BStBl. 1981 S. 84, gg. EFG 1977 S. 578) betr. Veräußerung von der Mitunternehmenshaftung an den Mitunternehmer; ähnlich IV R 58/73 v. 31. 3. 77 (BStBl. S. 823) betr. Übereignung von der Mitunternehmenshaftung an einen Mitunternehmer in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung; I R 17/74 v. 15. 7. 76 (BStBl. S. 748) betr. Einbringung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten; IV R 210/72 v. 21. 10. 76 (BStBl. 1977 S. 145) betr. Veräußerung aus dem Privatvermögen eines Mitunternehmers an die Mitunternehmenshaftung; IV R 54/72 v. 31. 3. 77 (BStBl. S. 415, gg. EFG 1972 S. 280) betr. Veräußerung aus dem Sonderbetriebsvermögen oder Einzelunternehmen eines Mitunternehmers an die Mitunternehmenshaftung; I R 248/74 v. 12. 10. 77 (BStBl. 1978 S. 191) betr. Veräußerung aus SonderbetrV in SonderbetrV.

Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist, daß „sich der Vorgang nach äußerer Form und wirtschaftlichem Gehalt wie eine im Geschäftsverkehr zwischen Fremden übliche entgeltliche Veräußerung darbietet, insbes. wenn darin der Wille der erwerbenden Personengesellschaft und des veräußernden Gesellschafters zum Austausch von Leistungen und einer nach dem vollen Wert der Leistung bemessenen Gegenleistung unabhängig von der daneben bestehenden gesellschaftsrechtlichen Beziehung zum Ausdruck kommt“ (BFH IV R 136/77 aaO mwN).

Veräußerungen zwischen Mitunternehmenshaftung und Mitunternehmer führen bei voller Entgeltlichkeit, dh. bei Vereinbarung eines Entgelts wie unter Fremden (iSd. zit. Rspr.), in vollem Umfang zur Gewinnrealisierung und berechtigen zur Inanspruchnahme des § 6 b. Begünstigte Stpfl. sind auch bei Veräußerung durch die Mitunternehmenshaftung (s. u.) die einzelnen Mitunternehmer (s. Anm. 16, 16a).

Unangemessenes Entgelt: Soweit mit Rücksicht auf die gesellschaftsrechtlichen oder persönlichen Beziehungen der Beteiligten zueinander ein zu niedriges oder zu hohes Entgelt gewährt wird, liegt keine Veräußerung und Anschaffung iSd. des § 6 b vor.

Vgl. zu solchen Vorgängen bes. BdF v. 20. 12. 77, BStBl. 1978 I S. 8; *Gassner/Haug/Lempenau*, DStZ 1977 S. 163 ff.; *Döllner*, StbKongrRep. 1978 S. 152–156; *Bordewin*, in: *Kruse* [Hrsg.], Die Grundprobleme der PersGes. im StRecht, Köln 1979 S. 71–79; *Ritzrow*, BP 1979 S. 80, 1982 S. 173; *Korgen*, NWBF. 3 S. 5381 (1. 11. 82); s. auch Anm. 300 „*Entnahme*“, „*Gemischte Schenkung*“.

Veräußerung aus dem Privatvermögen eines Mitunternehmers an die Mitunternehmerschaft (und umgekehrt) ist ein einheitlicher Veräußerungsvorgang und nicht in eine Einlage bzw. Entnahme des betr. Mitunternehmers und in Veräußerungen der anderen Mitunternehmer (oder an diese) aufzuspalten (BFH IV R 136/77 aaO mwN); anders aber noch die FinVerw. im sog. Mitunternehmererlaß, BdF v. 20. 12. 77, BStBl. 1978 I S. 8 Tz. 41; aufgegeben durch BdF v. 6. 2. 81, BStBl. II S. 76; s. Anm. 30, 35).

Veräußerung einzelner WG

- durch einen Mitunternehmer aus seinem BetrV (Einzelunternehmen, Sonderbetriebsvermögen) an Dritte oder an „seine“ Mitunternehmerschaft (s. o.) führt bei Entgeltlichkeit zur (vollen) Gewinnrealisierung; zur Anwendung des § 6 b ist (in vollem Umfang) der veräußernde Mitunternehmer berechtigt;
- durch eine Mitunternehmerschaft aus deren Gesamthandsvermögen an Dritte oder einzelne Mitunternehmer (s. o.) führt bei Entgeltlichkeit zur (vollen) Gewinnrealisierung; zur Anwendung des § 6 b sind die beteiligten Mitunternehmer *anteilig* berechtigt (BFH IV R 136/77 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 84).

Zur Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven auf Reinvestitionsgüter im BetrV des Mitunternehmers bzw. der Mitunternehmerschaft s. Anm. 22a.

Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs, Aufgabe des Betriebs durch einen Stpfl., der an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist: Es gilt das gleiche wie bei der Veräußerung einzelner WG (Abschn. 41 b Abs. 7 Satz 3 und 8 EStR 1978 f.), bei der Aufgabe eines Betriebs allerdings nur insoweit, als hierbei WG veräußert, also nicht in das Privatvermögen überführt werden (*Überführung in das Privatvermögen ist keine Veräußerung*, s. Anm. 300 „*Aufgabe des Betriebs*“). Ein *Gesamtpreis* ist auf die einzelnen veräußerten WG aufzuteilen, um zu ermitteln, inwieweit Veräußerungsgewinne entstanden sind, die nach § 6 b begünstigt sind (zur Aufteilung s. § 6 Anm. 304–316).

Bei Veräußerung durch eine Mitunternehmerschaft brauchen die Mitunternehmer nach Abschn. 41 b Abs. 5 EStR 1978 f. bei der Anwendung des § 6 b nicht einheitlich vorzugehen. Die einzelnen Mitunternehmer können stattdessen die Tarifiermäßigung nach §§ 16, 34 in Anspruch nehmen. Der Veräußerungsgewinn ist in der Bilanz der Mitunternehmerschaft voll auszuweisen und in Ergänzungsbilanzen derjenigen Mitunternehmer, die § 6 b anwenden, anteilig zu neutralisieren.

Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist die Veräußerung des gesamthänderischen Anteils am Eigentum an den einzelnen WG der Mitunternehmerschaft (BFH IV R 97/76 v. 26. 1. 78, BStBl. S. 368) und daher nach § 6 b begünstigt (BFH I R 175/76 v. 25. 7. 79, BStBl. 1980 S. 43; s. ausführlich Anm. 55). Dies gilt auch bei Veräußerung der Anteile durch sämtliche Mitunternehmer an denselben oder verschiedene Erwerber (*Bordewin*, Inf. 1979 S. 557).

b) Anschaffung begünstigter Reinvestitionsgüter

17 a

Anschaffung ist der entgeltliche Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums (s. Anm. 145).

Anschaffungsgeschäfte zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer werden wie Veräußerungsgeschäfte (s. Anm. 17) auch steuerlich aner-

kannt (BFH IV R 111/77 v. 28. 1. 81, BStBl. S. 430 betr. Erwerb eines WG durch eine PersGes. „für ihr Gesellschaftsvermögen von einem Gesellschafter . . . zu Bedingungen . . ., die bei einem entgeltlichen Erwerb zwischen Fremden üblich sind“); wegen unangemessener Anschaffungskosten vgl. Anm. 17 (betr. unangemessenen Veräußerungspreis).

3. Zusätzliche Voraussetzungen nach Abs. 4

18 a) Sechsjährige Zugehörigkeit des veräußerten Wirtschaftsguts zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte (Abs. 4 Nr. 2)

§ 6b ist personen-, nicht betriebsbezogen (s. Anm. 16 a). Zugehörigkeit zum Anlagevermögen irgendeiner inländ. Betriebsstätte genügt daher nicht, es muß sich um eine Betriebsstätte des Stpfl. (dh. des durch § 6b Begünstigten, s. Anm. 16) handeln. Das WG muß während des Sechsjahreszeitraums nicht zu derselben Betriebsstätte des Stpfl. gehört haben, vielmehr genügt Zugehörigkeit zu *einer* inländ. Betriebsstätte des Stpfl. (Abschn. 41 c Abs. 2 Satz 2 EStR; *Bordewin*, Inf. 1979 S. 556; s. Anm. 275). Entsprechend der Personenbezogenheit des § 6b (s. Anm. 16 a) muß die Sechsjahresfrist in der Person des einzelnen Mitunternehmers erfüllt sein und ist daher für jeden Mitunternehmer getrennt zu berechnen (BFH IV R 136/77 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 84 gg. EFG 1977 S. 578; IV R 12/80 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 90).

Nach anderer Ansicht ist die Frist *betriebsbezogen* (so *Söffing*, Besteuerung der Mitunternehmer, Herne/Berlin 1978 S. 74; anders noch *ders.*, StbJb. 1976/77 S. 286 im Anschluß an *Jahn*, FR 1976 S. 375) bzw. *gesellschaftsbezogen* (so *Knobbe-Kewk*, in: *Kruse* [Hrsg.], Die Grundprobleme der PersGes. im Steuerrecht, Köln 1979 S. 121 im Anschluß an FG Münster v. 6. 6. 77, EFG 1977 S. 578, aufgehoben BStBl. 1981 II S. 84, s.u.); uE nicht zutreffend (s. Anm. 116).

Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte: Dieses Erfordernis bezieht sich

- bei Veräußerung eines WG durch einen Mitunternehmer auf das ganze WG,
- bei Veräußerung eines WG durch eine Mitunternehmerschaft auf den *Anteil des Mitunternehmers am veräußerten WG*. Der Anteil des Mitunternehmers am veräußerten Wirtschaftsgut muß während der Sechsjahresfrist irgendeiner seiner Betriebsstätten (s. Anm. 277) zugehört haben (anders hier bis Lfg. 128, wo auf die Zugehörigkeit des WG selbst ohne Rücksicht auf den Anteil des Mitunternehmers abgestellt wurde; über Wechsel eines WG zwischen mehreren Betriebsstätten des Stpfl. s. u.); dies folgt daraus, daß die stillen Reserven innerhalb der Frist „bei dem veräußernden Steuerpflichtigen angewachsen“ sein müssen (vgl. BFH IV R 136/77 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 84). Die Frist ist also insoweit nicht erfüllt, als sich der Anteil des Mitunternehmers innerhalb der Frist verändert. Es ist insbes. auch nicht ausreichend, wenn sich ein WG seit 6 Jahren im BetrV einer PersGes. befindet, der der Mitunternehmer erst innerhalb der Frist beigetreten ist (über *Gesellschafterwechsel und Änderung der Beteiligungshöhe* s. Anm. 19).

„**Betriebsstätte des Steuerpflichtigen**“ ist bei Mitunternehmern

- eine *Betriebsstätte des einzelnen Mitunternehmers* oder
- eine *Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft*: Die Betriebsstätte einer Mitunternehmerschaft ist uE jedem der Mitunternehmer wie eine eigene Betriebsstätte zuzurechnen. Dies ergibt sich uE daraus, daß nach herrschender Meinung die Übertragung stiller Reserven zwischen dem BetrV eines Einzelbetriebs des Mitunternehmers oder seinem SonderbetrV und seinem Anteil am Gesamtvermögen ohne weiteres zugelassen wird (erforderlich ist nur, daß die Erfassung der stillen Reserven beim gleichen Stpfl. sichergestellt ist, s.

Anm. 16 b, 22 a). In diesem Sinn ist uE auch das sog. Einbringungsurteil des BFH zu verstehen (vgl. BFH I R 17/74 v. 15. 7. 76, BStBl. S. 748, 749, 2. Spalte oben). Für die Sechsjahresfrist genügt es daher, wenn ein WG sich in dieser Zeit im BetrV eines Einzelbetriebs des Mitunternehmers, seinem SonderbetrV und/oder einem Gesamthandsvermögen befunden hat, an dem er beteiligt ist (hinsichtlich seines Anteils am WG, s. o.).

b) Unterbrechung der Sechsjahresfrist (Abs. 4 Nr. 2)

19

(Frühere Anm. 19 s. jetzt Anm. 140 und 150–155.)

Entgeltliche Einzel- oder Betriebsveräußerung unterbricht die Sechsjahresfrist, ebenso die *unentgeltliche* Übertragung einzelner WG, nicht dagegen des ganzen Betriebs (s. allg. Anm. 277).

Keine Unterbrechung der Sechsjahresfrist: Nach der wohl hM wird die Sechsjahresfrist in folgenden Fällen nicht unterbrochen:

- für den Gesellschafter, der ein WG aus seinem BetrV an die PersGes. veräußert (s. Anm. 29), hinsichtlich seines Anteils,
- für die verbleibenden Gesellschafter, wenn ein Gesellschafter ausscheidet und die verbleibenden Gesellschafter den Betrieb fortführen, hinsichtlich ihrer Anteile (s. Anm. 50),
- für den ausgeschiedenen Gesellschafter, soweit er WG des Gesamthandsvermögens als Sachabfindung erhält (s. Anm. 51), hinsichtlich seines ursprünglichen Anteils,
- für die Altgesellschafter, wenn ein neuer Gesellschafter eintritt (s. Anm. 46) und
- für den eintretenden Gesellschafter, wenn er WG aus einem BetrV als Sacheinlagen einbringt (s. Anm. 47), hinsichtlich seines Anteils.

Die Frist beginnt jedoch uE neu zu laufen,

- für Altgesellschafter bezüglich eines vom eintretenden Gesellschafter eingelegten WG,
- für den eintretenden Gesellschafter, der keine Sacheinlage erbringt, bezüglich der WG des Gesamthandsvermögens (glA *Bordewin*, Inf. 1979 S. 557).

Wechsel der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zwischen mehreren Betriebsstätten eines Mitunternehmers, zB zwischen Einzelbetrieben eines Mitunternehmers oder seinem SonderbetrV, unterbricht die Sechsjahresfrist nicht (BFH IV 136/77 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 84; *Richter*, StRK-Anm. EStG § 6 b R. 11); auch wenn die Betriebe zu verschiedenen Einkunftsarten gehören (Abs. 41 c Abs. 2 EStR 1978 f.).

Streitig ist, ob der *Wechsel in das oder aus dem Gesamthandsvermögen* die Sechsjahresfrist unterbricht. Stellt man auf die Personenbezogenheit des § 6 b ab, dann muß uE ein solcher Wechsel zwischen verschiedenen BetrV in verschiedenen Betriebsstätten unschädlich sein.

Anders, wenn man Abs. 4 Nr. 2 gesellschafts- oder betriebsbezogen auffaßt (s. Anm. 18 Abs. 1 u. 2). Die Gegenmeinung, dh. die Annahme einer Unterbrechung, kann uE auch nicht auf die amtl. Begr. zu § 6 b Abs. 4 Nr. 2 gestützt werden. Nach der Begründung zum RegE des StÄndG 1964 (BTDrucks. IV/2400) verfolgt die Sechsjahresfrist das Ziel, spekulative Geschäfte von der Begünstigung auszuschließen. Versteht man dies dahin, daß jede Veräußerung die Sechsjahresfrist unterbrechen soll, so ließe sich argumentieren, daß auch die Veräußerung aus dem Einzelbetrieb oder dem SonderbetrV eines Mitunternehmers an die Mitunternehmerschaft die Sechsjahresfrist unterbricht. UE kann indes bei Veräußerungen aus dem BetrV eines Mitunternehmers in ein Gesamthandsvermögen (an dem er beteiligt ist) und umgekehrt – jedenfalls unter Fremden – kein Spekulationsgeschäft vermutet werden.

Veräußerung von WG des Sonderbetriebsvermögens zwischen Mitunternehmern unterbricht die Sechsjahresfrist (glA *Richter*, StRK-Anm. aaO); anders, soweit der veräußernde Mitunternehmer am WG beteiligt bleibt (zB Einräumung von Miteigentum).

Gesellschafterwechsel unterbricht (ggf. anteilig) die Sechsjahresfrist insoweit, „als das Gesellschaftsvermögen innerhalb der Frist insgesamt oder anteilig infolge einer Änderung in der personellen Zusammensetzung oder in den Beteiligungsverhältnissen einkommensteuerrechtlich Gegenstand entgeltlicher Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge war“ (BFH IV 136/77 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 84), ausgenommen Fälle der *Besitzzeitanrechnung* (s. u.).

So die hM: BFH IV R 136/77 aaO gg. EFG 1977 S. 578; IV R 12/80 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 90; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 26. 11. 70, EFG 1971 S. 63, rkr.; Abschn. 41 c Abs. 2 EStR 1981; *Blümich/Falk*, XI. § 6 b Anm. 6-d; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, EStG § 6 b Anm. 92; *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 111; *Richter*, StRK-Anm. EStG § 6 b R. 11: auch bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zum Buchwert.

Gegenansicht: Hält man die Frist des Abs. 4 Nr. 2 für betriebs- oder gesellschaftsbezogen (s. Anm. 18 Abs. 1 u. 2), so unterbricht ein Gesellschafterwechsel die Frist nicht. Es genügt, wenn das veräußerte WG im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens 6 Jahre zum Anlagevermögen der Mitunternehmerschaft gehört hat, ohne Rücksicht darauf, wie lange der einzelne Mitunternehmer Gesellschafter war.

So *Knobbe-Keuk*, StuW 1974 S. 1; *Knobbe-Keuk*, in: *Kruse* (Hrsg.), Die Grundprobleme der PersGes. im Steuerrecht, Köln 1979 S. 12; *Söffing*, Besteuerung der Mitunternehmer, Herne/Berlin 1979 S. 74 (aA noch *ders.*, StJb. 1976/77 S. 286 im Anschluß an *Jahn*, FR 1976 S. 375); *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen nach §§ 6 b, 6 c EStG, 2. Aufl. Herne/Berlin 1979 Rz. 74, die allerdings im Anschluß an DStPr. EStG § 6 b Nr. 3 im Hinblick auf die abweichende hM vor einer Sachverhaltsgestaltung die Einholung einer Stellungnahme des FA empfehlen.

Stellungnahme: Der hM ist zu folgen; wenn entgeltliche Geschäfte über Mitunternehmeranteile als Veräußerungsgeschäfte behandelt werden mit der Folge, daß § 6 b anwendbar ist (s. Anm. 17), muß folgerichtig auch eine Unterbrechung der Sechsjahresfrist angenommen werden; außerdem kommt es nach dem Zweck der Frist darauf an, daß der Anteil des Mitunternehmers an dem veräußerten WG während der Frist einer seiner Betriebsstätten ununterbrochen zugehört hat (s. o.).

Änderung der Beteiligungshöhe eines Mitunternehmers (während der Sechsjahresfrist): Es gilt das oben zum *Gesellschafterwechsel* Gesagte (anteilige Unterbrechung der Sechsjahresfrist). An der hier bis Lfg. 128 vertretenen Meinung, wonach es nicht auf den Anteil des Mitunternehmers ankommen sollte, weil die Frist sich auf das WG selbst beziehe, wird nicht mehr festgehalten. Nach der Mindermeinung (*Knobbe-Keuk*, *Söffing* ua.), die die Frist für betriebs- bzw. gesellschaftsbezogen hält, hat eine solche Änderung keine Auswirkung.

Besitzzeitanrechnung: Auch wenn man die Sechsjahresfrist als personenbezogen auffaßt, erfolgt bei einem Gesellschafterwechsel keine Unterbrechung der Frist, wenn der Vorgang unter § 24 UmwStG fällt und die Buchwerte fortgeführt werden (§ 23 Abs. 1 iVm. § 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1977; Abschn. 41 c Abs. 2 EStR 1981; vgl. dazu *L. Schmidt*, FR 1978 S. 361; *Bordewin*, Inf. 1979 S. 557).

20 Einstweilen frei. (Frühere Anm. 20 s. jetzt Anm. 140.)

c) Zugehörigkeit des Reinvestitionsguts zu einer inländ. Betriebsstätte des Mitunternehmers oder der Mitunternehmerschaft (Abs. 4 Nr. 3) 21

(Frühere Anm. 21 über Zeitpunkt des Abzugs s. jetzt Anm. 143; über Handelsbilanz s. Anm. 144; über Begriff der Veräußerung s. Anm. 123; Einzelfragen s. Anm. 300.)

Das Wirtschaftsgut, auf das die bei einer Veräußerung aufgelösten stillen Reserven (s. Anm. 17) übertragen werden sollen, muß nach Abs. 4 Nr. 3 zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte gehören. Gemeint ist eine inländ. Betriebsstätte desjenigen Stpfl., der von der Vergünstigung des § 6 b Gebrauch macht; das ist bei Mitunternehmerschaften der einzelne Mitunternehmer, dessen Gewinn bzw. Gewinnanteil durch die Gewinnrealisierung erhöht würde (s. Anm. 16, 16a). Ziel der Regelung ist, die spätere steuerliche Erfassung der übertragenen stillen Reserven bei demselben Stpfl. zu sichern.

Zur Übertragung stiller Reserven zwischen verschiedenen Betriebsvermögen s. Anm. 22 a.

4. Übertragung stiller Reserven bei Mitunternehmern (Abs. 1 Satz 1)

a) Übertragung des „bei der Veräußerung entstandenen Gewinns“ 22

Die Übertragung stiller Reserven ist auf den „bei der Veräußerung entstandenen Gewinn“ begrenzt (Abs. 1 Satz 1), bei Mitunternehmern auf ihren Anteil (anteilige stille Reserven). Entscheidend ist damit der Umfang der Gewinnrealisierung. Nach der Rspr. des BFH führt auch bei Geschäften zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer das ganze Geschäft zur vollen Realisation und zur vollen Anwendung des § 6 b (BFH IV R 136/77 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 84; IV R 111/77 v. 28. 1. 81, BStBl. S. 430; s. weiter Anm. 17). Dies ist Folge des gem. § 5 Abs. 1 auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebenden Realisationsprinzips (s. § 5 Anm. 49 s [1]). Es gibt keinen von diesem Grundsatz abweichenden Begriff der Gewinnverwirklichung im Rahmen des § 6 b, vielmehr knüpft diese Vorschrift an die handels- und steuerrechtlichen Gewinnrealisierungstatbestände an. Auch Rechtsgeschäfte zwischen einer Mitunternehmerschaft und einem Mitunternehmer, die das Privatvermögen berühren, führen zur vollen Gewinnrealisierung (s. Anm. 30, 35).

b) Übertragung stiller Reserven zwischen verschiedenen Betriebsvermögen 22 a

(Frühere Anm. 22 a s. jetzt Anm. 220; 22 b = 233–244 und 87 (StädtebaufördG); 22 c = 124; 22 d = 260, 261 (Handelsbilanz) und 230 (Übertragung der Rücklage); 22 e = 253–256; 22 f = 72, 73; 22 g = 75, 256, 260; 22 h = 300 „Organschaft“; 22 i = 100.)

Da die Begünstigung des § 6 b personenbezogen ist (s. Anm. 16 a), lassen Rspr. und FinVerw. zu Recht die Übertragung stiller Reserven auch zwischen Mitunternehmern und Mitunternehmerschaft zu (s. u. die einzelnen Fallgruppen).

„Das Wesen der Steuervergünstigung des § 6 b EStG besteht in einem Verzicht auf die sofortige Besteuerung aufgedeckter stiller Reserven unter der Regelvoraussetzung einer betrieblichen Reinvestition. Besteuert werden aber nur die Gesellschafter der Personengesellschaft. Demgemäß sind es auch sie, die die Regelvoraussetzung einer Reinvestition erfüllen müssen, sei es indirekt über die Beteiligung an der (veräußernden oder einer anderen) Mitunternehmerschaft, sei es direkt über ein gewerbliches Einzelunternehmen. Es ist nicht erkennbar, daß das Gesetz auf die sofortige Besteuerung aufgedeckter stiller Reserven nur unter der Voraussetzung einer Reinvestition gerade im Gesellschaftsvermögen der veräußernden, aber selbst nicht steuerpflichtigen Personengesellschaft verzichtet“ (BFH IV R 136/77 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 84).

Dem ist zuzustimmen, § 6 b fordert bei Mitunternehmern keine Personenidentität zwischen begünstigtem Stpfl., Veräußerer und Erwerber des Reinvestitionsguts (s. Anm. 16 b).

Übertragung zwischen verschiedenen Betriebsstätten: Die Übertragung der stillen Reserven muß nicht auf WG derselben Betriebsstätte erfolgen, aus der das WG veräußert wurde (Ausnahme: Abs. 4 Satz 2; s. Anm. 293). Die hM läßt – uE zu Recht und „im Grundsatz“ auch durch die neuere Rspr. gebilligt (vgl. BFH I R 175/76 v. 25. 7. 79, BStBl. 1980 S. 43 betr. ausscheidende Gesellschafter; BFH IV R 136/77 aaO) – die anteilige Übertragung stiller Reserven aus dem Gesamthandsvermögen auf WG eines BetrV des Mitunternehmers oder auf WG einer Mitunternehmerschaft zu, an der er beteiligt ist; ferner in umgekehrter Richtung aus einem BetrV des Mitunternehmers auf WG seines BetrV oder auf WG einer Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist (vgl. Abschn. 41 b Abs. 4–7 EStR 1978 f.; zust. *Schmidt/Seeger*, EStG § 6b Anm. 3); s. Überblick über die Übertragungsmöglichkeiten in Anm. 9; zu den wichtigsten Veräußerungsfällen s. Anm. 25–35.

Die Übertragbarkeit der stillen Reserven zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer entspricht der Auslegung, daß Stpfl. iSd. § 6 b nur der einzelne Mitunternehmer ist (s. Anm. 16, 16a).

Behandelt man dagegen die Mitunternehmerschaft bei Veräußerungen zwischen ihr und ihren Mitunternehmern als Stpfl. iSd. § 6 b (s. Anm. 16 b, Lösung 3), so kann der Mitunternehmer stille Reserven, die er außerhalb des Gesamthandseigentums (oder Bruchteilseigentums) der Mitunternehmerschaft aufgedeckt hat, nicht, auch nicht anteilig, auf WG der Mitunternehmerschaft verlagern.

Übertragung auf Reinvestitionsgüter im BetrV des Mitunternehmers: Die Übertragung ist zulässig auf WG im Alleineigentum des Mitunternehmers, die einem (unabhängig von der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft) geführten *Einzelunternehmen* oder einem von mehreren Einzelunternehmen (Abschn. 41 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStR 1978 f.) dienen oder *SonderbetrV* sind (Abschn. 41 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStR), dh. WG, die im Eigentum eines Mitunternehmers stehen, aber einer Mitunternehmerschaft (oder der Beteiligung an ihr) dienen; uU aber auch auf *mehreren Stpfl. gehörende WG*, zB WG, die im Eigentum des Mitunternehmers und eines Dritten stehen und dem Betrieb seines Einzelunternehmens oder dem Betrieb dieser oder einer anderen Mitunternehmerschaft dienen, aber nur insoweit, als das Reinvestitionsgut dem Stpfl. anteilig zuzurechnen ist (glA DStPr. EStG § 6 b Nr. 13).

Übertragung auf Reinvestitionsgüter einer Mitunternehmerschaft: Die Übertragung ist zulässig auf WG, die zum Gesamthandsvermögen oder Bruchteilseigentum einer Mitunternehmerschaft gehören (Abschn. 41 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 Nr. 2, Abs. 5 Nr. 1 u. 4 EStR 1978 f.), aber nur insoweit, als das Reinvestitionsgut dem Stpfl. anteilig zuzurechnen ist (glA OFD Köln v. 19. 7. 72, StEK EStG § 6 b Nr. 27; *Blümich/Falk*, XI. § 6 b Anm. 13 a aa; *Bordewin*, BB 1978 S. 1254; weitergehend *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 106: uneingeschränkte Übertragungsmöglichkeit zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer; s. auch Anm. 16 b).

Die Zurechnung erfolgt nach dem Verhältnis der festen Kapitalkonten zZ der Anschaffung oder Herstellung des Reinvestitionsguts, in Ermangelung solcher Konten nach dem Gewinnverteilungsschlüssel (OFD Hamb. v. 5. 5. 77, StEK EStG § 6 b Nr. 33).

Dasselbe Wirtschaftsgut als Veräußerungs- und Reinvestitionsobjekt: Bei Veräußerung zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer können stille

Reserven aus der Veräußerung auf dasselbe WG als Reinvestitionsobjekt (ggf. anteilig) übertragen werden (glA *Bordwin*, BB 1978 S. 1353; *Korn*, KöSDI 1981 S. 4145; s. auch Anm. 29 und 34 jeweils „Anschaffungskosten“).

Keine Übertragung auf Wirtschaftsgüter im Alleineigentum anderer Mitunternehmer (die an der gleichen Mitunternehmerschaft beteiligt sind): WG im Alleineigentum anderer Mitunternehmer kann der veräußernde Mitunternehmer nicht als Reinvestitionsgüter für die Übertragung stiller Reserven verwenden, auch nicht, wenn die WG der gleichen Mitunternehmerschaft dienen (Sonderbetrv anderer Mitunternehmer), da andernfalls eine Übertragung stiller Reserven zwischen verschiedenen Stpfl. erfolgen würde (glA DStPr. EStG § 5 Rückl. Nr. 6). Dies gilt selbst dann, wenn veräußertes WG und Reinvestitionsgut Sonderbetrv derselben Mitunternehmerschaft sind, weil eine Übertragung zwischen verschiedenen Personen erfolgen würde; die steuerliche Zurechnung des veräußerten WG und des Reinvestitionsguts zum BetrV der Mitunternehmerschaft genügt nicht (glA *R. Thiel*, StKongrRep. 1965 S. 199; *Ziegler*, BP 1965 S. 144; aA *Uelner*, BP 1965 S. 2; *Felix*, BB 1965 S. 555).

c) Ausübung des Wahlrechts nach § 6 b

23

(Frühere Anm. 23 s. jetzt Anm. 100; 23 a = 293.)

Ob aus der Personenbezogenheit des § 6 b (s. Anm. 16 a) folgt, daß mehrere Mitunternehmer bei der *Veräußerung von Gesamthandsvermögen* von den Wahlrechten des Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 142) unterschiedlich Gebrauch machen können, ist streitig.

Der Zwang zur einheitlichen Ausübung des Wahlrechts wird verschieden begründet:

- § 7 a Abs. 7 EStG 1981 zwingt zur einheitlichen Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen; nach *Bordwin*, (BB 1978 S. 1355) ist der Rechtsgedanke dieser Vorschrift auf § 6 b zu übertragen (uE bedenklich, da es sich insoweit um eine steuerverschärfende und daher unzulässige Analogie handeln würde).
- stpfl. ist der „Gewinnanteil“ des Mitunternehmers (§ 15 Abs. 1 Nr. 2), darin ist nach *Döllerer* (DStZ 1976 S. 436) eine Verweisung auf das Gesellschaftsrecht zu sehen; ein selbständiger Betriebsvermögensvergleich für die Ermittlung des Gewinnanteils eines jeden Mitunternehmers findet nicht statt (aA offenbar *Bordwin*, BB 1978 S. 441; *Uelner*, DStZ 1978 S. 263). Danach ist die PersGes. bei Bilanzierungsfragen auch steuerlich als Einheit zu behandeln; für einheitliche Ausübung von Wahlrechten bei Mitunternehmerschaften *Döllerer* aaO (allerdings ohne § 6 b zu erwähnen). UE kann dieser Grundsatz im Hinblick auf die Personenbezogenheit des § 6 b nicht auf diese Vorschrift angewendet werden.

Verwaltungsauffassung: Nach Abschn. 41 b Abs. 5 EStR 1965–1975 durften stille Reserven, die bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft aufgedeckt worden waren, nur auf Wirtschaftsgüter dieser Mitunternehmerschaft, und zwar durch alle Mitunternehmer nur einheitlich übertragen werden. Dieser Grundsatz einheitlicher Ausübung des Wahlrechts wurde mit der Neufassung der EStR 1978 dadurch „aufgeweicht“, daß die Übertragung stiller Reserven aus dem Gesamthandsvermögen auch auf Reinvestitionsgüter im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers oder in das Betriebsvermögen eines vom Mitunternehmer geführten Einzelunternehmens oder eines Gesellschaftsvermögens einer anderen PersGes., an der der Mitunternehmer beteiligt ist, zugelassen wurde, ohne in diesen Fällen eine einheitliche Ausübung des Wahlrechts vorzuschreiben.

Die EStR 1978 f. halten aber daran fest, daß die Übertragung stiller Reserven auf ein Reinvestitionsgut der Mitunternehmerschaft *nur einheitlich* erfolgen könne. Nach o. V., BP 1979 S. 183 sind durch die Erweiterung des Übertragungskatalogs die Gründe entfallen, bei der Reinvestition auf WG der PersGes. nur eine einheitliche Übertragung anzuerkennen.

UE können Mitunternehmer nach den EStR jedenfalls dann von den Möglichkeiten des § 6b *unterschiedlich* Gebrauch machen, wenn die Mitunternehmerschaft ein begünstigtes WG veräußert, d. h. sie können

- die sofortige Versteuerung der stillen Reserven wählen, zB um bei einer Veräußerung iSd. § 16 in den Genuß des halben Steuersatzes nach § 34 zu kommen oder
- die stillen Reserven auf ein Reinvestitionsgut übertragen oder
- in Höhe der aufgelösten stillen Reserven eine Rücklage bilden oder
- eine gebildete Rücklage anteilig gewinnerhöhend auflösen oder auf Reinvestitionsgüter übertragen.

Nach anderer Ansicht dürfen die stillen Reserven nur einheitlich und gleichmäßig übertragen werden, dh. einheitliche Rückstellung oder Übertragung auf Reinvestitionsgüter, Übergang nur auf dasselbe Reinvestitionsgut, einheitliches Wahlrecht bei Fortführung der Rücklage (so *Hellmann*, StWa. 1980 S. 27).

Stellungnahme: Im Hinblick auf die Personenbezogenheit des § 6b (s. Anm. 16a) kann bei Veräußerung von Gesamthandsvermögen *keine einheitliche Ausübung des Wahlrechts* verlangt werden (zust. *Schmidt/Seeger*, EStG § 6b Anm. 3).

Ist ein Veräußerungsgewinn einheitlich für die Mitunternehmerschaft in ihrer Bilanz durch Bildung einer Rücklage neutralisiert worden, so können die Mitunternehmer gleichwohl später von ihrem Wahlrecht (Auflösung oder Übertragung) unter Verwendung von Ergänzungsbilanzen unterschiedlich Gebrauch machen (aA o. V., B 1970 S. 179 und hier in Anm. 253 bis Lfg. 128).

24 5. Bildung der Rücklage in der Handelsbilanz in Fällen der Mitunternehmerschaft (Abs. 3 Satz 6)

Handelsbilanz ist bei Mitunternehmerschaften die HBil. der PersGes. Veräußert eine PerGes. ein begünstigtes Wirtschaftsgut, so ist daher die Rücklage grundsätzlich in der HBil. der PersGes. zu bilden.

Da § 6b aber personen-, nicht gesellschaftsbezogen ist (s. Anm. 16a), können sich bei Anwendung des § 6b Besonderheiten für den einzelnen Mitunternehmer ergeben, deren Darstellung in der HBil. der PersGes. nicht möglich oder nicht zweckmäßig ist. Beispiele dafür sind:

- unterschiedliche Ausübung der Wahlrechte des § 6b (falls man dies für zulässig hält, s. Anm. 23),
- Veräußerung begünstigter WG durch einen Mitunternehmer aus dem Sonderbetriebsvermögen (s. u.),
- Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils (s. u.).

In diesen Fällen ist die Rücklage entsprechend der Personenbezogenheit des § 6b (s. Anm. 16a) zweckmäßig in Sonder- oder Ergänzungsbilanzen für den einzelnen Mitunternehmer zu bilden; da es insoweit an einer HBil. fehlt, genügt der Ausweis in diesen „Steuerbilanzen“ (s. Anm. 260).

Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen durch Mitunternehmer: Steht ein Wirtschaftsgut, das dem Betrieb einer PerGes. (Mitunternehmerschaft) dient, bürgerlich-rechtlich nur im Eigentum eines Gesellschafters oder eines Teils der Gesellschafter (sog. Sonderbetriebsvermögen), so kann das Wirtschaftsgut in die

Handelsbilanz der Gesellschaft nicht aufgenommen werden. Es muß dann genügen, daß es in einer *Ergänzungsbilanz* geführt und die Rücklage in dieser ErgBil. gebildet wird (glA Abschn. 41 b Abs. 2 EStR 1965 ff.; R. Thiel, Übertragung stiller Reserven Tz. 58 u. BB 1966 S. 574; Richter/Winter, FR 1974 S. 286 f.; aA Krab, BP 1965 S. 238).

Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils: Die Aufnahme der Rücklage in die HBil. der PersGes. (an der der Mitunternehmer mit seinem restlichen Anteil beteiligt bleibt) ist zwar theoretisch möglich, aber (da die Rücklage nicht alle Gesellschafter betrifft und weil der Veräußerer evtl. den Veräußerungspreis geheimhalten will) nicht zweckmäßig, Ausweis daher in einer Ergänzungsbilanz. Zu den Übertragungsmöglichkeiten s. Anm. 55.

IV. Die wichtigsten Veräußerungsfälle

1. Veräußerungen eines Mitunternehmers ohne Berührung der Mitunternehmerschaft

a) Veräußerung aus dem Einzelunternehmen eines Mitunternehmers

25

Veräußerung: Die Veräußerung von WG aus dem Einzelunternehmen führt stets zur Gewinnrealisierung, gleichgültig, ob der Erwerber dem Stpfl. als uneteiligter Dritter gegenübersteht oder mit ihm zusammen an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist und das erworbene WG in sein der Mitunternehmerschaft dienendes SonderbetrV überführt.

Übertragung stiller Reserven: ist nach Abschn. 41 b Abs. 4 Satz 1 EStR 1978 f. möglich

- auf Reinvestitionsgüter seines eigenen BetrV (Einzelunternehmen oder SonderbetrV) oder
- auf die ihm zuzurechnenden Anteile an Reinvestitionsgütern einer Mitunternehmerschaft.

Beispiel (entsprechend den EStR aaO): Gewinn aus der Veräußerung eines Gebäudes des Einzelunternehmens 100 000 DM. Herstellung eines Gebäudes durch eine PersGes., an deren Vermögen der Stpfl. zu 10 vH beteiligt ist, für 600 000 DM. Der Stpfl. kann die stille

[Anschluß S. 35]

Reserve in Höhe von 60 000 DM übertragen. (Ergänzungsbilanz: Negatives Kapital an Wertberichtigung Gebäude 60 000 DM; glA *Steinfeld*, Inf. 1966 S. 412.) In der folgenden Zeit werden jährlich die in der Bilanz der Gesellschaft ausgewiesenen AfA in der Ergänzungsbilanz des Gesellschafters anteilig neutralisiert: Wertberichtigung Gebäude an Gewinn.

b) Veräußerung aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers 26

(Frühere Anm. 26 s. jetzt Anm. 291.)

Veräußerung: Die Veräußerung von WG aus dem Sonderbetrv führt zur Gewinnrealisierung.

Veräußerung aus dem Sonderbetrv mehrerer Mitunternehmer führt bei diesen zur anteiligen Gewinnrealisierung. Für die mehreren Mitunternehmer gilt Entsprechendes wie bei der Veräußerung aus Sonderbetrv eines einzelnen Mitunternehmers.

Veräußerung in das Sonderbetrv eines anderen Mitunternehmers: Veräußert ein Mitunternehmer ein WG seines Sonderbetrv an einen anderen Mitunternehmer der gleichen Mitunternehmerschaft und gehört es auch beim Erwerb zum Sonderbetrv, so führt dies zur Gewinnverwirklichung nach allgemeinen Grundsätzen. So BFH VI R 187/66 v. 12. 4. 67, BStBl. S. 419; I R 248/74 v. 12. 10. 77, BStBl. 1978 S. 191; BdF v. 20. 12. 77 Tz. 37, BStBl. 1978 I S. 12; s. auch § 15 Anm. 37 b [2], glA auch *Raupach*, JbFSStR 1975/76 S. 230, 240 f.; *Söffing*, StbJb. 1976/77 S. 269; *Bordewin*, in: *Kruse* (Hrsg.), Die Grundprobleme der PersGes. im StRcht, Köln 1979 S. 71; aA *Döllerer*, DStZ 1974 S. 218 I. Sp.; *Claus*, BB 1976 S. 503; *Ebeling*, DStZ 1976 S. 253; *Lange*, BB 1976 S. 739; *Papperitz*, B 1976 S. 2134; für Wahlrecht *Littmann*, DStR 1978 S. 171.

Übertragung stiller Reserven ist nach Abschn. 41 b Abs. 4 Satz 2 EStR 1978 f. möglich:

- auf Reinvestitionsgüter seines eigenen BetrV: Einzelunternehmen (BFH IV R 111/77 v. 28. 1. 81, BStBl. S. 430) oder Sonderbetrv (dieser Fall ist seit der Neuformulierung des Abschn. 41 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 in den EStR 1981 allerdings nicht mehr umfaßt; eine abweichende Entscheidung ist uE aber nicht gerechtfertigt) oder
- auf die ihm zuzurechnenden Anteile an Reinvestitionsgütern einer Mitunternehmerschaft.

Beispiel (entsprechend den EStR aaO): Der Stpfl. ist am Vermögen einer KG mit 10 vH beteiligt, hat an die KG ein unbebautes Grundstück als Lagerplatz vermietet und veräußert es mit einem Gewinn von 100 000 DM an einen Dritten. Im gleichen Jahr zieht er von seinem Anteil an 1 000 000 DM Anschaffungskosten des Bodens eines in diesem Jahr angeschafften Betriebsgrundstücks der KG 60 000 DM ab und stellt 40 000 DM in Rücklage (Ergänzungsbilanz). Von dieser Rücklage überträgt er im folgenden Jahr 30 000 DM auf den Anteil am Boden eines von ihm in seinem Einzelbetrieb angeschafften Grundstücks und im darauf folgenden Jahr 8000 DM auf seinen Anteil an dem Boden eines Betriebsgrundstücks einer anderen Mitunternehmerschaft. 2000 DM löst er gewinnerhöhend auf.

Weitergehend Littmann (XIII. § 6 b RdNr. 101): Die Mitunternehmerschaft selbst könne den Abzug nach § 6 b bei Reinvestitionen der Mitunternehmerschaft vornehmen, da Sonderbetriebsvermögen und Gesamthandsvermögen zusammen das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft bilden. UE führt das zu einer unzulässigen Verlagerung stiller Reserven zwischen verschiedenen Personen.

Sechsjahresfrist: Sie beginnt bei dem neuen Eigentümer des WG neu zu laufen (glA *Richter*, StRK-Anm. EStG § 6 b R. 11).

Einstweilen frei. (Frühere Anm. 27 s. jetzt Anm. 292; 28 = 120; Einzelfragen s. Anm. 300.) 27, 28

2. Veräußerungen an die Mitunternehmerschaft (ins Gesamthandsvermögen)

29 a) Veräußerung aus einem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers an die Mitunternehmerschaft

(Frühere Anm. 29 s. jetzt Anm. 125.)

Veräußerung: Es kommt zur vollen Gewinnrealisierung, wenn ein Mitunternehmer WG seines *Einzelunternehmens* oder seines *SonderbetrV* an die Mitunternehmerschaft veräußert (s. Anm. 17); über *Sacheinlagen* s. Anm. 40 und 47.

Übertragung stiller Reserven: Der Mitunternehmer, der ein WG aus seinem Einzelunternehmen oder aus seinem SonderbetrV an die Mitunternehmerschaft veräußert, kann die aufgedeckte stille Réserve in voller Höhe nach § 6b übertragen.

glA *Gassner/Hang/Lempenau*, DStZ 1977 S. 166; *Bordewin*, FR 1978 S. 115 und in *Kruse* (Hrsg.), Die Grundprobleme der PersGes. im StRecht, Köln 1979 S. 75–76; *Uelner*, JbFStR 1978/79 S. 313. Insoweit wohl glA auch Abschn. 41 b Abs. 4 EStR 1965 ff., da dort zwischen Veräußerung an die Mitunternehmerschaft und Veräußerung an Dritte nicht unterschieden wird.

Übertragung ist daher möglich:

- auf Reinvestitionsgüter des eigenen BetrV (Einzelunternehmen oder SonderbetrV) des veräußernden Mitunternehmers oder
- auf die ihm zuzurechnenden Anteile an Reinvestitionsgütern einer Mitunternehmerschaft (dies gilt auch für die Mitunternehmerschaft, an die die Veräußerung erfolgt ist; glA *Richter/Winter*, BP 1978 S. 108; s. nachstehend über Anschaffungskosten).

Anschaffungskosten der Mitunternehmerschaft entstehen folgerichtig in voller Höhe der von der Mitunternehmerschaft für die Anschaffung gemachten Aufwendungen (glA *Uelner*, DStZ 1978 S. 266). Auf diese Anschaffungskosten können die Mitunternehmer gem. § 6b stille Reserven aus der Veräußerung anderer Wirtschaftsgüter übertragen (glA *Bordewin* aaO). Ist man mit Abschn. 41 b Abs. 4 EStR 1965 ff. der Ansicht, daß ein Mitunternehmer auch die außerhalb des Gesamthandseigentums der Mitunternehmerschaft aufgedeckten stillen Reserven auf seinen Anteil an den WG der Mitunternehmerschaft übertragen kann (s. o. Anm. 25, 26), so kann er die durch die Veräußerung an die Mitunternehmerschaft aufgedeckte stille Réserve auch auf seinen Anteil an den Anschaffungskosten der Mitunternehmerschaft übertragen (*Bordewin*, aaO). Veräußertes WG und Reinvestitionsgut sind dann identisch (s. Anm. 22a).

Sechsjahresfrist (Abs. 4 Nr. 2): Die Sechsjahresfrist wird uE für den veräußernden Mitunternehmer nicht unterbrochen, soweit er an dem WG beteiligt bleibt (s. Anm. 18); sie beginnt für die anderen Mitunternehmer mit dem Erwerb durch die Mitunternehmerschaft.

30 b) Veräußerung aus dem Privatvermögen eines Mitunternehmers an die Mitunternehmerschaft

(Frühere Anm. 30 s. jetzt Anm. 126.)

Veräußerung: StPflcht kann bei der Veräußerung von Privatvermögen nur in den Fällen der §§ 17 und 23 eintreten.

Die Veräußerung von Privatvermögen wird (wie die des BetrV, s. Anm. 29) steuerlich in vollem Umfang als solche anerkannt (s. Anm. 17).

Übertragung stiller Reserven aus dem Privatvermögen ist nicht zulässig, auch dann nicht, wenn StPflcht nach § 17 oder § 23 eintritt (BFH IV R 167/80 v. 19. 3. 81, BStBl. S. 527; s. auch Anm. 76); denn § 6 b gilt nur für Stpfl., die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln (Abs. 4 Nr. 1, s. Anm. 270).

Anschaffungskosten der Mitunternehmerschaft entstehen in voller Höhe. Auf diese Anschaffungskosten können die Mitunternehmer ihrerseits stille Reserven übertragen (s. Anm. 29).

Sechsjahresfrist (Abs. 4 Nr. 2): Sie beginnt für alle Mitunternehmer mit dem Erwerb durch die Mitunternehmerschaft.

Einstweilen frei. (Frühere Anm. 31 s. jetzt Anm. 127; 32 = 130. Einzelfragen s. Anm. 300.) 31, 32

3. Veräußerungen durch die Mitunternehmerschaft (aus dem Gesamthandsvermögen)

a) Veräußerung durch die Mitunternehmerschaft an Dritte

33

(Frühere Anm. 33 s. jetzt Anm. 131.)

Veräußerung: Die Veräußerung zum Gesamthandsvermögen gehörender WG führt zur Gewinnrealisierung bei der Mitunternehmerschaft; dadurch erhöhen sich die Gewinnanteile der betreffenden Mitunternehmer.

Übertragung stiller Reserven: Die Begünstigung des § 6 b ist nur auf die einzelnen Mitunternehmer bezogen (s. Anm. 16, 16 a). Dann können auch nur diese die stillen Reserven, soweit sie *anteilig* auf den einzelnen Mitunternehmer entfallen, auf ihre WG außerhalb der Mitunternehmerschaft übertragen.

So Abschn. 41 b Abs. 5 EStR 1978 f.; ebenso *Sarx*, FR 1966 S. 213; *Grieger*, StbJb. 1966/67 S. 194; *Hellwig*, DStR 1968 S. 367; *Bordewin*, BB 1978 S. 1353. **AA R. Thiel**, Übertragung stiller Reserven Tz. 124, StKongrRep. 1965 S. 196, StbJb. 1965/66 S. 232 u. BB 1966 S. 572; *o. V.*, B 1970 S. 179; *Keuk*, StuW 1974 S. 5; *Stahlschmidt*, Die Anwendbarkeit der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6 b EStG in Grenzfällen, Jur. Diss. Mainz 1975 S. 53; *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 100 b.

Nach Abschn. 41 b Abs. 5 EStR 1965–1975 konnten dagegen die durch die Veräußerung der Mitunternehmerschaft aufgedeckten stillen Reserven nur von der Mitunternehmerschaft selbst auf die von ihr angeschafften oder hergestellten Reinvestitionsgüter übertragen werden.

Übertragung ist nach Abschn. 41 b Abs. 5 EStR 1978 f. möglich

- auf Reinvestitionsgüter im BetrV (Einzelunternehmen oder SonderbetrV) des einzelnen Mitunternehmers oder
- auf Reinvestitionsgüter der Mitunternehmerschaft, dabei dürfen die stillen Reserven nach Abschn. 41 b Abs. 5 Nr. 1 von allen Mitunternehmern nur einheitlich übertragen werden (str., s. Anm. 23), oder
- auf Reinvestitionsgüter einer anderen Mitunternehmerschaft.

Jeder Mitunternehmer kann auch dann seinen Anteil an den aufgedeckten stillen Reserven übertragen:

- wenn alle Mitunternehmer an dem veräußerten Wirtschaftsgut in einem *anderen Beteiligungsverhältnis als am Gesellschaftsvermögen* beteiligt sind oder
- wenn außer den Mitunternehmern auch ein *Nichtgesellschafter* an dem veräußerten WG beteiligt ist oder
- wenn das veräußerte WG der Mitunternehmerschaft *dem Betrieb einer anderen Mitunternehmerschaft diente* (vgl. *Peters*, StuW 1966 Sp. 611; *Steinfeld*, Inf. 1966 S. 413).

Wahlrecht: s. Anm. 23.

34 b) Veräußerung durch die Mitunternehmerschaft in das Betriebsvermögen eines Mitunternehmers

(Frühere Anm. 34 s. jetzt Anm. 132.)

Veräußerung: Der Vorgang ist nach neuerer Rspr. in vollem Umfang als Veräußerung zu beurteilen; für eine Gewinnverwirklichung gelten die allgemeinen Grundsätze.

So BFH I R 84/74 v. 28. 1. 76, BStBl. S. 744; IV R 58/73 v. 31. 3. 77, BStBl. S. 823; FG Münster v. 6. 6. 77, EFG S. 578, aufgehoben BStBl. 1981 II S. 84; grundsätzlich auch BdF v. 20. 12. 77 Tz. 30 u. 76, BStBl. 1978 I S. 12 u. 15; s. auch Anm. 17; für Wahlrecht des Erwerbers, den Buchwert insoweit fortzuführen, als der Erwerber bisher schon als Miteigentümer an dem Wirtschaftsgut beteiligt war, da ja insoweit die Erfassung der stillen Reserve gesichert sei, *Richter*, FR 1978 S. 374.

Übertragung stiller Reserven: Für die Übertragung der bei der Mitunternehmerschaft aufgedeckten stillen Reserven – durch die Mitunternehmerschaft allein oder auch durch die einzelnen Mitunternehmer –, gilt das gleiche wie bei der Veräußerung an Dritte (s. Anm. 33), dh. Übertragung ist nach Abschn. 41 b Abs. 5 EStR 1978 f. möglich

- auf Reinvestitionsgüter im BetrV (Einzelunternehmen oder SonderbetrV) des einzelnen Mitunternehmers oder
- auf Reinvestitionsgüter der Mitunternehmerschaft, dabei dürfen die stillen Reserven nach Abschn. 41 b Abs. 5 Nr. 1 von allen Mitunternehmern nur einheitlich übertragen werden (str., s. Anm. 23), oder
- auf Reinvestitionsgüter einer anderen Mitunternehmerschaft.

Abweichende Ansicht: ZT wird folgende Auffassung vertreten: Der Mitunternehmer kann seinen Miteigentumsanteil nicht an sich selbst veräußern. § 6 b ist daher nur auf den durch die übrigen Mitunternehmer erzielten Veräußerungsgewinn anwendbar, weil nur insoweit eine Veräußerung erfolgt (OFD Köln v. 19. 7. 72, EStEK. EStG § 6 b Nr. 27; *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 108). Da die Mitunternehmerschaft selbst den vollen Veräußerungsgewinn bilanziert, aber nur ein Teil des Gewinns durch einen Teil der Mitunternehmer gem. § 6 b neutralisiert werden kann, kann dieser Teil der Mitunternehmer § 6 b nur in einer Ergänzungsbilanz anwenden. Für diese Mitunternehmer ist dabei das weitere Schicksal des Wirtschaftsguts gleichgültig. Behandlung beim erwerbenden Mitunternehmer: Bleibt das WG bei ihm Betriebsvermögen, weil er es der Mitunternehmerschaft weiterhin zur Nutzung überläßt, so ist der auf ihn entfallende Teil des bilanziellen Veräußerungsgewinns uE in der Ergänzungsbilanz zu neutralisieren, da weder eine Veräußerung noch eine Entnahme (s. § 4 Anm. 42 d [7] u. [10]) vorliegt und der Mitunternehmer seinen Anteil am letzten Bilanzansatz des Wirtschaftsguts nicht überschreiten darf (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4; aA anscheinend OFD Köln aaO). Entsprechend, wenn das WG bei dem Mitunternehmer BetrV bleibt, weil er es unmittelbar in sein Einzelunternehmen überführt oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, zur Nutzung überläßt.

Beispiel zu dieser Art der Anwendung des § 6 b: An Vermögen und Gewinn einer OHG sind A mit $\frac{2}{3}$ und B mit $\frac{1}{3}$ beteiligt. Die Gesellschaft verkauft ein Grundstück, Buchwert 100, Teilwert 120, an B für 130, Buchgewinn 30. Das Grundstück bleibt bei B gewerbliches Betriebsvermögen. Buchung in der Ergänzungsbilanz des A: Verlust an Wertberichtigung auf reinvestiertes Anlagevermögen oder an Rücklage gem. § 6 b 20. Buchung in der Ergänzungsbilanz des B: Grundstück 120 (130 \cdot Gewinnanteil B 10) und Verlust 10 an Kapital 130. – Über den Fall, daß der Teilwert den Veräußerungspreis überschreitet, s. § 15 Anm. 37 c.

Wahlrecht: s. Anm. 23.

Anschaffungskosten: Dem erwerbenden Mitunternehmer entstehen entsprechend der BFH-Meinung (s. o.) in voller Höhe Anschaffungskosten; auf diese kann er gem. § 6 b stille Reserven übertragen, und zwar auch die anteilig für den Mitunternehmer – bei der Veräußerung der Mitunternehmerschaft an ihn – reali-

sierten stillen Reserven; daß in diesem Fall das (anteilig) veräußerte Wirtschaftsgut mit dem Reinvestitionsgut identisch ist (s. Anm. 22a), steht der Anwendung des § 6 b nicht entgegen (glA *Bordewin* Inf. 1979 S. 252).

Sechsjahresfrist (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2): UE wird die Frist für den erwerbenden Mitunternehmer hinsichtlich seines Anteils an dem WG nicht unterbrochen (s. Anm. 18).

c) Veräußerung durch die Mitunternehmerschaft in das Privatvermögen eines Mitunternehmers 35

(Frühere Anm. 35 s. jetzt Anm. 135.)

Veräußerung: „Veräußert eine PersGes. ein Wirtschaftsgut aus dem Gesellschaftsvermögen an einen Gesellschafter zu Bedingungen, die bei entgeltlichen Veräußerungen zwischen Fremden üblich sind, und wird das WG bei dem Erwerber Privatvermögen, so ist der dabei realisierte Gewinn regelmäßig insgesamt ein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn iS von § 6 b EStG. Er ist, soweit der Erwerber als Gesellschafter am Vermögen der veräußernden PersGes. beteiligt ist, nicht etwa ein nicht begünstigungsfähiger Entnahmegewinn“ (BFH IV R 136/77 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 84, insoweit in Bestät. v. EFG 1977 S. 578; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 6. 11. 80, EFG 1981 S. 120, nrkr.). S. auch Anm. 30 zum umgekehrten Fall einer Veräußerung vom Privatvermögen an die Mitunternehmerschaft. GlA BdF v. 6. 2. 81 (BStBl. I S. 76) und dann Abschn. 41 a Abs. 8 letzter Satz EStR 1981; aA früher BdF v. 7. 3. 77 (BStBl. I S. 89) und v. 20. 12. 77 Tz. 41 (BStBl. 1978 I S. 12), wonach ein Veräußerungsgewinn nur entsprechend den Anteilen der übrigen Mitunternehmer entsteht, während entsprechend dem Anteil des erwerbenden Mitunternehmers eine Entnahme (bzw. Einlage) vorliegt; ebenso *Stahlschmidt*, Die Anwendbarkeit der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6 b EStG in Grenzfällen, Jur. Diss. Mainz 1975 S. 60 f.).

Übertragung stiller Reserven: Die Mitunternehmerschaft kann bei Zugrundelegung der BFH-Meinung den vollen Gewinn nach § 6 b neutralisieren (glA *Gassner/Haug/Lempenau*, DStZ 1977 S. 167; *Gürtzgen*, B 1977 S. 696).

Übertragung ist möglich

- auf Reinvestitionsgüter im BetrV (Einzelunternehmen oder SonderbetrV) des einzelnen Mitunternehmers oder
- auf Reinvestitionsgüter der Mitunternehmerschaft, dabei dürfen die stillen Reserven nach Abschn. 41 b Abs. 5 Nr. 1 von allen Mitunternehmern nur einheitlich übertragen werden (str., s. Anm. 23), oder
- auf Reinvestitionsgüter einer anderen Mitunternehmerschaft.

Wahlrecht: s. Anm. 23.

Anschaffungskosten: Auf Anschaffungskosten im Privatvermögen kann der erwerbende Mitunternehmer seinerseits keine stillen Reserven aus der Veräußerung anderer WG übertragen (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1).

Sechsjahresfrist (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2): Die Frist wird durch die Veräußerung unterbrochen.

Einstweilen frei. (Frühere Anm. 37 s. jetzt Anm. 273.)

36, 37

V. Sachentnahmen und Sacheinlagen eines Mitunternehmers

38 1. Sachentnahmen und Sacheinlagen beim Sonderbetriebsvermögen

(Frühere Anm. 38 s. jetzt Anm. 274.)

Da das Realisationsprinzip Geschäftsbeziehungen zwischen mehreren Vertragsparteien voraussetzt und ein Stpfl. zu sich selbst nicht in Rechtsbeziehungen treten kann, findet auf solche „Insichbeziehungen“ das Realisationsprinzip handels- wie steuerrechtlich keine Anwendung: „Zahlungen“ oder geldwerte „Leistungen“, die ein Stpfl. aus seinem BetrV erhält, sind Entnahmen und, wenn sie in umgekehrter Richtung erfolgen, Einlagen (*Raupach*, in: *Kruse* [Hrsg.], *Die Grundprobleme der PersGes. im StRecht*, Köln 1979 S. 88).

Entnahme von Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers: Eine Entnahme bildet keine Veräußerung iSd. des § 6 b (s. Anm. 300 „Entnahme“). Die durch die Entnahme aufgedeckte stille Reserve kann daher nicht nach § 6 b übertragen werden.

Einlage in das Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers ist keine Anschaffung iSd. § 6 b (s. Anm. 146); der Mitunternehmer kann nicht nach § 6 b eine bei einem anderen WG aufgedeckte stille Reserve auf das eingelegte WG übertragen.

39 2. Entnahmen von Gesamthandseigentum

(Frühere Anm. 39 s. jetzt Anm. 275–277. Einzelfragen s. Anm. 300.)

Keine Veräußerung: Es ist zwischen einer Veräußerung seitens der Mitunternehmerschaft an den Mitunternehmer und einer Entnahme durch den Mitunternehmer zu unterscheiden: Betrachtet man eine (entgeltliche) Veräußerung von der Mitunternehmerschaft in das Privatvermögen eines Mitunternehmers in vollem Umfang als gewinnverwirklichenden Vorgang wie unter Fremden (s. Anm. 35), so ist es folgerichtig, eine *unentgeltlich* erfolgte Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen in das Privatvermögen eines Mitunternehmers auch in vollem Umfang als Entnahme zu behandeln (glA im Ergebnis BFH IV R 151/79 v. 24. 6. 82, BStBl. S. 751).

Gegenmeinung: Soweit die anderen Mitunternehmer ihr Miteigentum aufgeben und dafür infolge der Belastung des entnommenen Mitunternehmers mit der Entnahme zusätzliches Miteigentum an den übrigen Wirtschaftsgütern der Mitunternehmerschaft erwerben, erfolgt ein tauschähnlicher Vorgang, der als Veräußerung zu behandeln ist (*R. Thiel*, StKongrRep. 1965 S. 202; *Sarx*, FR 1966 S. 211; *Bise*, StbJb. 1968/69 S. 372). Insoweit kann die stille Reserve nach § 6 b übertragen werden, dh. ebenso, als wenn die Mitunternehmerschaft das Wirtschaftsgut an einen Dritten (Nichtgesellschafter) veräußert hätte (s. dazu Anm. 33), jedoch unter Ausschluß der Übertragung des auf den entnehmenden Mitunternehmer entfallenden Teils der stillen Reserve. Buchmäßige Behandlung: Die Mitunternehmerschaft überträgt die stille Reserve (die durch den Ansatz des Teilwerts statt des Buchwerts des entnommenen WG aufgedeckt worden ist) nach den allgemeinen Grundsätzen des § 6 b auf andere WG der Mitunternehmerschaft. Der auf den entnehmenden Mitunternehmer entfallende Teil der 6 b-Rücklage wird in einer Ergänzungsbilanz wertberichtigt (Buchung: Wertberichtigung an Kapital, insoweit also Gewinn des Mitunternehmers) und dann auf den Anteil des Mitunternehmers an den Reinvestitionsgütern umgebucht (Buchung: anteilige Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Reinvestitionsgüter an Wertberichtigung 6 b-Rücklage); so auch *R. Thiel*, StKongrRep. 1965 S. 202. – Wird die Entnahme nicht dem sie empfangenden Mitunternehmer allein, sondern allen Mitunternehmern entsprechend ihren Anteilen am Vermögen der Mitunternehmerschaft belastet, so entfällt eine Veräußerung.

Übertragung stiller Reserven: Da es sich nicht um eine Veräußerung handelt, kann die aufgedeckte stille Reserve nicht nach § 6 b übertragen werden (glA Littmann, XIII. § 6 b RdNr. 109; s. Anm. 300 „Entnahme“).

3. Einlagen ins Gesamthandsvermögen (ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten) 40

(Frühere Anm. 40 s. jetzt Anm. 280–283; Einzelfragen s. Anm. 300. Frühere Anm. 40a s. jetzt Anm. 87.)

Es gilt Entsprechendes wie im Fall der Sachentnahme (s. Anm. 39; zur Einlage gegen *Gewährung von Gesellschaftsrechten* s. Anm. 47). Im einzelnen:

Keine Veräußerung: Die unentgeltliche Übertragung in das Gesamthandseigentum der Mitunternehmerschaft ist entsprechend der Rspr. zur *entgeltlichen* Veräußerung zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer (s. Anm. 17) folgerichtig voll als Einlage zu behandeln.

Zur Frage, ob die *Veräußerung aus dem Privatvermögen* des Mitunternehmers an die Mitunternehmerschaft voll als Veräußerung oder teilweise als Einlage zu behandeln ist, s. Anm. 30.

Übertragung stiller Reserven: Die Mitunternehmerschaft kann das eingelegte WG nicht als iSd. § 6 b angeschafft behandeln, auch nicht soweit die übrigen Mitunternehmer Miteigentum erwerben.

Gegenmeinung: Soweit die anderen Mitunternehmer Miteigentum erwerben und sich dafür ihr bisheriges Miteigentum an den WG der Mitunternehmerschaft infolge der Gutschrift der Einlage beim einlegenden Mitunternehmer verringert, erfolgt ein tauschähnlicher Vorgang, der als Veräußerung seitens des Einlegenden und als Anschaffung seitens der übrigen Mitunternehmer zu werten ist (*Ranft*, StLex. 3, 6 b–6 c S. 21; *Blümich/Falk*, XI. § 6 b Anm. 9 b). Die anderen Mitunternehmer können entsprechend ihrem Miteigentumserwerb stille Reserven nach § 6 b auf das WG übertragen. Beim einlegenden Mitunternehmer bildet die Einlage keine Anschaffung iS des § 6 b; die in der Bilanz der Mitunternehmerschaft erfolgende Übertragung der stillen Reserve auf das WG ist daher beim einlegenden Mitunternehmer in einer Ergänzungsbilanz rückgängig zu machen, s. Anm. 39.

Einstweilen frei. (Frühere Anm. 42 s. jetzt Anm. 170; Einzelfragen s. Anm. 300. Frühere Anm. 44 s. jetzt Anm. 1 [Reinvestitionsmöglichkeiten], 185–190 [Erweiterung, Ausbau und Neubau], 300 [Einzelfragen].) 41–44

VI. Gesellschaftsrechtliche Veränderungen

1. Vorbemerkung 45

(Frühere Anm. 45 s. jetzt Anm. 173.)

Die nachfolgenden Anm. 45–63 beschäftigen sich mit **entgeltlichen Vorgängen** mit und ohne Gewinnrealisierung. Behandelt werden daher auch nur der entgeltliche Ein- und Austritt von Mitunternehmern, da nur in diesen Fällen eine Veräußerung iSd. § 6 b vorliegt.

Zur Vervollständigung fügen wir hier einige Hinweise für den unentgeltlichen Ein- und Austritt von Mitunternehmern an:

Unentgeltlicher Eintritt: Tritt ein Mitunternehmer in die Mitunternehmerschaft ohne Einlage ein, dh. wird ihm sein Anteil von den übrigen Mitunternehmern unentgeltlich zugewendet, so liegt darin keine Veräußerung. Die Buchwer-

te, darunter eine 6 b-Rücklage, werden fortgeführt (§ 7 Abs. 1 EStDV), die Sechsjahresfrist (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2) wird nicht unterbrochen.

Unentgeltliches Ausscheiden: Es gilt Entsprechendes wie beim unentgeltlichen Eintritt eines Mitunternehmers, s. o.

2. Einlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

46 a) Bareinlagen

(Frühere Anm. 46 s. jetzt Anm. 174.)

Veräußerung der Altgesellschafter (über unentgeltlichen Eintritt s. Anm. 45): Der entgeltliche Eintritt eines Mitunternehmers in eine Mitunternehmerschaft bedeutet Veräußerung von Miteigentum an den WG der Mitunternehmerschaft gegen Leistung einer Einlage. Auf den Vorgang ist § 24 UmwStG anzuwenden: Der Betrieb der bestehenden Mitunternehmerschaft wird als in die erweiterte Mitunternehmerschaft eingebracht angesehen (BdF v. 16. 6. 78 Tz. 72, BStBl. I S. 235). Daher ist Fortführung der Buchwerte oder Teilwertansatz möglich (§ 24 UmwStG).

Soweit die bisherigen Mitunternehmer durch den Zugang der Einlage in das Gesamthandsvermögen mehr als den Buchwert ihrer bisherigen Beteiligungen erhalten, entsteht bei ihnen ein Gewinn aus der Veräußerung ihrer Miteigentumsanteile an den WG der Mitunternehmerschaft. Auf diesen Gewinn können sie daher § 6 b anwenden.

Übertragung stiller Reserven ist möglich:

- auf Reinvestitionsgüter im BetrV (Einzelunternehmen oder SonderbetrV) der Altgesellschafter oder
- auf die den Altgesellschaftern zustehenden Anteile an Reinvestitionsgütern einer Mitunternehmerschaft.

Anschaffungskosten des Eintretenden: Beim eintretenden Mitunternehmer entstehen durch den Erwerb der Miteigentumsanteile Anschaffungskosten; soweit diese in einer Ergänzungsbilanz aktiviert sind, können sie unter den Voraussetzungen des § 6 b als Reinvestition behandelt werden; Entsprechendes gilt bei Erhöhung der Gesellschaftsrechte eines bereits beteiligten Mitunternehmers.

Sechsjahresfrist (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2): UE beginnt für einen neueintretenden Mitunternehmer die Frist zu laufen; da der Betrieb der Mitunternehmerschaft fortgeführt wird, wird für die Altgesellschafter, soweit sie beteiligt bleiben, die Sechsjahresfrist bei den WG der Mitunternehmerschaft durch den Eintritt des Gesellschafters nicht unterbrochen (s. Anm. 19). Nach der Gegenmeinung beginnt die Sechsjahresfrist insgesamt neu zu laufen (so *Bordewin*, Inf. 1979 S. 557). Im Fall der Buchwertfortführung soll den Mitunternehmern die Besitzzeit der Altgesellschafter „angerechnet“ werden (so *Bordewin aaO* unter Berufung auf § 24 Abs. 4, § 23 Abs. 1 iVm. § 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1977).

47 b) Sacheinlagen

(Frühere Anm. 47 s. jetzt Anm. 176.)

Veräußerung: Die Einbringung einzelner WG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist als tauschähnlicher Vorgang anzusehen; die Mitunternehmerschaft kann das WG in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer mit dem Buchwert, dem Teilwert oder einem Zwischenwert ansetzen; bei

Ansatz des Teilwerts liegt eine Veräußerung vor (BFH I R 17/74 v. 15. 7. 76, BStBl. S. 748; IV R 128–129/76 v. 29. 4. 81, BStBl. 1982 S. 17). In Höhe der Differenz zwischen Buchwert und Teilwert bei der Mitunternehmerschaft entsteht ein Gewinn des Einbringenden (Mitunternehmererlaß, BdF v. 20. 12. 77, BStBl. 1978 I S. 8 Tz. 24–27, 57–63). Sacheinlagen aus dem Privatvermögen der Mitunternehmer behandelt der Mitunternehmererlaß (Tz. 49) dagegen als Einlage.

Zur *Einbringung eines Betriebs*, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Mitunternehmerschaft s. Anm. 300.

Übertragung stiller Reserven ist im Veräußerungsfall (Einbringung zum Teilwert) möglich, wenn die Sacheinlage aus einem BetrV (Einzelbetrieb oder SonderbetrV) des Einbringenden erfolgt

- auf Reinvestitionsgüter im BetrV (Einzelunternehmen oder SonderbetrV) des Eintretenden oder
- auf die dem Eintretenden zustehenden Anteile an Reinvestitionsgütern einer Mitunternehmerschaft, zB auch auf die ihm beim Eintritt entstehenden Anschaffungskosten (s. o.).

Sechsjahresfrist (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2): Sie beginnt uE für die Altgesellschafter der aufnehmenden Mitunternehmerschaft neu zu laufen und wird für den Eintretenden nicht unterbrochen, soweit er an dem eingelegten WG beteiligt bleibt, da ihm die Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft uE zuzurechnen ist (s. Anm. 18).

Einstweilen frei. (Frühere Anm. 48 s. jetzt Anm. 178; 49 = 180–182.)

48, 49

3. Ausscheiden eines Mitunternehmers

a) Ausscheiden als Veräußerung

50

(Frühere Anm. 50 s. jetzt Anm. 143–155; Einzelfragen s. Anm. 300.)

Veräußerung durch den ausscheidenden Mitunternehmer: Das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus der Mitunternehmerschaft gegen Abfindung durch die verbleibenden Mitunternehmer bedeutet die Veräußerung des Miteigentumsanteils des Ausscheidenden an den WG der Mitunternehmerschaft an die verbleibenden Mitunternehmer (s. § 16 Anm. 278; BFH I R 126/71 v. 11. 7. 73, BStBl. 1974 S. 50; I R 175/76 v. 25. 7. 79, BStBl. 1980 S. 43). Es gilt daher Entsprechendes wie bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einen Dritten (s. Anm. 55; glA DStPr. EStG § 4 GewVerw. Nr. 54).

Übertragung stiller Reserven ist möglich (Abschn. 41 b Abs. 7 EStR)

- auf Reinvestitionsgüter des eigenen BetrV (Einzelunternehmen oder SonderbetrV) des veräußernden Mitunternehmers oder
- auf die ihm zuzurechnenden Anteile an Reinvestitionsgütern einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist oder sich beteiligt.

„Im Grundsatz“ ist der BFH dieser Rechtsauffassung gefolgt (BFH I R 175/76 aaO).

Verfahren: Über die Voraussetzungen der Übertragung nach § 6 b hat das Betriebs-FA im Gewinnfeststellungsverfahren zu entscheiden (BFH I R 175/76 v. 25. 7. 79, BStBl. 1980 S. 43; Abschn. 41 b Abs. 7 aE EStR 1981). Nach BFH aaO hat das Betriebs-FA „erforderlichenfalls“ für den ausscheidenden Stpfl. „eine Einzelbilanz auf den Zeitpunkt des Eigentumsüberganges aufzustellen. Dabei ist

der Veräußerungspreis auf die Anteile an den einzelnen WG (ggf. zuzüglich eines Geschäftswerts) aufzuteilen.“ Vgl. dazu allerdings o. V., HFR 1980 S. 54: In erster Linie ist der Stpfl. selbst verpflichtet, dem FA die entsprechenden Grundlagen für seine Berechnung zu liefern, dh. wenn möglich selbst eine Einzelbilanz aufzustellen (§ 90 AO).

Bestehende 6 b-Rücklage: s. Anm. 55.

Anschaffungskosten der verbleibenden Mitunternehmer: Diese haben in Höhe der Abfindung an den Ausscheidenden Anschaffungskosten für dessen Anteile an den WG der Mitunternehmerschaft aufgewandt, auf die sie stille Reserven veräußerter WG nach § 6 b übertragen können.

Sechsjahresfrist (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2): Sie wird uE insoweit nicht unterbrochen, als die verbleibenden Mitunternehmer vor dem Ausscheiden beteiligt waren, da ihnen uE die Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft vor und nach dem Ausscheiden gleichermaßen zuzurechnen ist (s. Anm. 18).

51 b) Sachabfindung

Veräußerung durch die verbleibenden Mitunternehmer: Sowohl nach der bei § 16 Anm. 335–347 wiedergegebenen Rspr. als auch nach der neueren Auffassung, daß Veräußerungsgeschäfte zwischen einer Mitunternehmerschaft und ihren Mitunternehmern wie unter Fremden steuerlich anzuerkennen sind, erfolgt bei den verbleibenden Mitunternehmern in vollem Umfang eine Veräußerung der als Sachabfindung gewährten Wirtschaftsgüter.

Übertragung stiller Reserven: Auf den vollen Veräußerungsgewinn ist § 6 b anwendbar. Die Übertragung ist möglich

- auf Reinvestitionsgüter im BetrV (Einzelunternehmen oder SonderbetrV) der einzelnen verbleibenden Mitunternehmer oder
- auf Reinvestitionsgüter der Mitunternehmerschaft, dabei dürfen die stillen Reserven nach Abschn. 41 b Abs. 5 Nr. 1 von allen Mitunternehmern nur einheitlich übertragen werden (str., s. Anm. 23), oder
- auf Reinvestitionsgüter einer anderen Mitunternehmerschaft.

Wahlrecht: s. Anm. 23.

Anschaffungskosten des Ausscheidenden: Beim ausscheidenden Mitunternehmer liegt in Höhe der Sachabfindung eine Anschaffung vor. Die Anschaffung kann als Reinvestition iSd. § 6 b behandelt werden. Nehmen die verbleibenden Mitunternehmer für den Veräußerungsgewinn § 6 b in Anspruch, so kann der ausscheidende Mitunternehmer für seinen Veräußerungsgewinn uE § 34 anwenden. Der Ausscheidende und die verbleibenden Mitunternehmer sind verschiedene Stpfl. iSd. § 6 b, jeder Teil kann unabhängig vom anderen § 6 b oder § 34 in Anspruch nehmen.

Sechsjahresfrist (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2): Sie wird uE für das als Sachabfindung gewährte WG hinsichtlich des Anteils des Ausgeschiedenen nicht unterbrochen, da uE die Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft dem Ausscheidenden als Betriebsstätte zuzurechnen war; er muß das WG aber in einer eigenen inländ. Betriebsstätte aufnehmen (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2) (s. Anm. 18); glA FG Düss./Köln v. 5. 11. 75 (EFG 1976 S. 71, rkr.): keine Unterbrechung, soweit der Ausscheidende bereits Miteigentum besaß.

4. Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Veräußerung: Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft ist, ungeachtet ihrer handelsrechtlichen Bilanzierung als Beteiligung, einkstl. eine Summe von Miteigentumsanteilen an den WG der Mitunternehmerschaft. Die Veräußerung des Mitunternehmeranteils bildet bürgerlich-rechtlich und steuerlich die Veräußerung eines gesamthänderischen Anteils am Eigentum an den einzelnen WG der Mitunternehmerschaft; der Anteil selbst ist kein WG (glA BFH IV R 97/76 v. 26. 1. 78, BStBl. S. 368; *Söffing*, DStZ 1979 S. 131; *Bordewin*, Inf. 1979 S. 556; s. auch § 6 Anm. 835).

Übertragung stiller Reserven: Bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist § 6 b demgemäß auf den Gewinn anwendbar, den der Stpfl. bei der Veräußerung seines Anteils an einzelnen WG erzielt (glA BFH I R 175/76 v. 25. 7. 79, BStBl. 1980 S. 43 betr. Ausscheiden eines Gesellschafters; *Bordewin*, Inf. 1979 S. 556 betr. Veräußerung eines Mitunternehmeranteils). Für den Stpfl. ist eine Bilanz auf den Zeitpunkt des Eigentumsübergangs aufzustellen; der Veräußerungspreis ist auf die Anteile an den einzelnen WG aufzuteilen (zuzüglich ggf. Anteil am Geschäftswert). Für die Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven auf andere WG des Stpfl. gilt das gleiche wie bei der Veräußerung aus seinem Einzelunternehmen oder aus seinem Sonderbetriebsvermögen: Übertragung ist möglich (Abschn. 41 b Abs. 7 EStR)

- auf Reinvestitionsgüter des eigenen BetrV (Einzelunternehmen oder SonderbetrV) des veräußernden Mitunternehmers oder
- auf die ihm zuzurechnenden Anteile an Reinvestitionsgütern einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist oder sich beteiligt.

„Im Grundsatz“ ist der BFH dieser Rechtsauffassung – allerdings bezüglich des Ausscheidens von Gesellschaftern – gefolgt (vgl. BFH I R 175/76 aaO).

Verfahren: Über die Voraussetzungen der Übertragung ist nach BFH aaO im Verfahren der einheitlichen Gewinnfeststellung zu entscheiden (s. Anm. 50).

Bestehende 6 b-Rücklage: Der veräußernde Mitunternehmer kann seinen Anteil an einer bestehenden 6 b-Rücklage der Mitunternehmerschaft fortführen und fristgemäß auf andere WG übertragen (so Abschn. 41 b Abs. 7 Satz 8 iVm. Sätzen 1 u. 2 EStR); s. dazu auch Anm. 260 über Fortführung der Rücklage bei Betriebsveräußerung. Für Fortführung der anteiligen Rücklage auch *R. Thiel*, BB 1966 S. 575; *Hartmann|Böttcher|Grass*, EStG § 6 b Anm. 15 b; *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 100. AA *Keuk*, StuW 1974 S. 6.

Die verbleibenden Mitunternehmer führen die 6 b-Rücklage mit dem auf sie entfallenden Teil weiter (*Hellmann*, StWa. 1980 S. 27). Nicht gefolgt werden kann *Richter|Winter* (Gewinnübertragungen nach §§ 6 b, 6 c EStG, 2. Aufl. Herne/Berlin 1979, Tz. 173), die meinen, nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie zeichne sich die Möglichkeit ab, daß die PersGes. die Rücklage unverändert fortführen könne.

Anschaffungskosten des Erwerbers: Ebenso wie der ausscheidende Mitunternehmer nicht eine Beteiligung, sondern Miteigentumsanteile an einzelnen, bestimmten WG veräußert, entstehen beim Erwerber Anschaffungskosten von Miteigentumsanteilen. Die Anschaffung kann als Reinvestition iSd. § 6 b behandelt werden.

Sechsjahresfrist (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2): Die Frist wird anteilig unterbrochen (unsere entgegengesetzte bisherige Auffassung bis Lfg. 128 geben wir auf; s. Anm. 18, 19). Da die verbleibenden Mitunternehmer Miteigentumsanteile erwerben, können sie nicht trotzdem das WG in vollem Umfang schon vorher besessen haben. Insoweit wird daher die Sechsjahresfrist unterbrochen.

So BFH IV R 136/77 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 84 gg. EFG 1977 S. 578; IV R 12/80 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 90; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 26. 11. 70, EFG 1971 S. 63, rkr.; OFD Köln v. 19. 7. 72, StEK EStG § 6 b Nr. 27; *Rau*, NSt. Stille Reserven Anlagevermögen Darst. 1; o. V., FR 1976 S. 141; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, EStG § 6 b Tz. 92; *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 110 a–112; vgl. auch *L. Schmidt*, FR 1978 S. 361; zur buchmäßigen Behandlung vgl. *Jahn*, FR 1976 S. 375.

AA im Ergebnis: FG Münster v. 6. 6. 77, EFG S. 578, aufgehoben durch BFH IV R 136/77 aaO; *Heidrich*, BB 1967 S. 749; *Knobbe-Keuk*, StuW 1974 S. 6, 1978 S. 70 und in *Kruse* (Hrsg.), Die Grundprobleme der PersGes. im StRecht, Köln 1979 S. 120 f.; *Gassner/Haug/Lempenau*, DStZ 1977 S. 339; *Stahlschmidt*, Die Anwendbarkeit der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6 b EStG in Grenzfällen, Jur. Diss. Mainz 1975 S. 67; *Märkle*, NWB F. 3 b S. 2293; *Bordewin*, BB 1978 Beil. 2 zu Heft 4 S. 11; wohl auch *Jahn*, FR 1976 S. 375. Für Unterbrechung nur bei denjenigen Wirtschaftsgütern, bei denen anlässlich der Veräußerung des Mitunternehmeranteils stille Reserven aufgedeckt worden sind, *R. Thiel*, BB 1966 S. 577; zust. *Hartmann/Böttcher/Grass*, EStG § 6 b Anm. 15 c.

Eine anteilige Unterbrechung der Sechsjahresfrist bei den verbleibenden Mitunternehmern gilt daher nach dieser Auffassung auch dann, wenn der Ausscheidende nur einen Betrag in Höhe des Buchwerts seiner Beteiligung erhält; er überträgt seinen Miteigentumsanteil gegen Entgelt. Ebenso, wenn er ein negatives Privatkonto in Höhe seines positiven Kapitalkontos besitzt und ihm deshalb keine Abfindung gezahlt wird; wirtschaftlich betrachtet erhält er eine Abfindung in Höhe seines Kapitalkontos, verrechnet mit seiner Verpflichtung, das negative Privatkonto zu tilgen.

56, 57 Einstweilen frei.

5. Auflösung einer Mitunternehmerschaft

58 a) Liquidation durch Einzelveräußerung

Veräußerung: Überführung von WG in das Privatvermögen eines Mitunternehmers bildet keine Veräußerung iSd. § 6 b; s. auch Anm. 300 „*Entnahme*“; wohl aber die entgeltliche Übertragung auf Dritte und auf Mitunternehmer.

Übertragung stiller Reserven: Soweit entgeltliche Veräußerung vorliegt, ist Übertragung möglich (Abschn. 41 b Abs. 7 EStR 1965 ff.)

- auf Reinvestitionsgüter des eigenen BetrV (Einzelunternehmen oder SonderbetrV) der einzelnen Mitunternehmer oder
- auf die den einzelnen Mitunternehmern zuzurechnenden Anteile an Reinvestitionsgütern einer Mitunternehmerschaft, an der sie beteiligt sind oder sich beteiligen.

Bestehende 6 b-Rücklage: Eine zZ der Auflösung der Mitunternehmerschaft bestehende 6 b-Rücklage kann von den einzelnen Mitunternehmern anteilig fortgeführt oder aufgelöst werden (EStR aaO Satz 8 iVm. Satz 1; glA *R. Thiel*, BB 1966 S. 575; *Hartmann/Böttcher/Grass*, EStG § 6 b Anm. 15 b).

Wahlrecht: Die Mitunternehmer brauchen uE weder hinsichtlich der Fortführung oder Auflösung vorhandener 6 b-Rücklagen noch hinsichtlich der Versteuerung oder Neutralisierung des Veräußerungsgewinns einheitlich zu verfahren (vgl. Anm. 23).

59 b) Realteilung ohne Gewinnverwirklichung

Begriff: S. dazu allg. § 16 Anm. 365–387.

Veräußerung: Eine Veräußerung liegt nicht vor, jedenfalls tritt keine Gewinnverwirklichung ein (s. § 6 Anm. 372–373). § 6 b ist daher nicht anwendbar.

Bestehende 6 b-Rücklage: Die Mitunternehmer können eine vorhandene 6 b-Rücklage anteilig getrennt voneinander in ihren nach der Realteilung bestehenden Einzelunternehmen fortführen (Abschn. 41 b Abs. 6 EStR 1965 ff.; *R. Thiel*, BB 1966 S. 575 u. StbJb. 1965/66 S. 241).

Sechsjahresfrist (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2): Sie läuft uE hinsichtlich des ursprünglichen Anteils an dem übernommenen WG weiter.

c) Teilung des Vermögens mit Gewinnverwirklichung

60

Der Vorgang führt zur Veräußerung und Anschaffung zwischen den Mitunternehmern.

Anwendung des § 6 b: Die Begünstigung des Veräußerungsgewinns nach § 6 b hängt uE nicht davon ab, wie der einzelne Mitunternehmer mit den erhaltenen WG verfährt, besonders ob er sie als Betriebsvermögen oder Privatvermögen behandelt. Der Gewinn des einzelnen Mitunternehmers aus der Veräußerung seines Miteigentums am einzelnen WG ist daher auch dann nach § 6 b begünstigt, wenn die anderen Mitunternehmer die ihnen bei der Teilung zugewiesenen WG in ihr Privatvermögen überführen (glA *R. Thiel*, BB 1966 S. 575). Auch die Überführung der empfangenen WG in das Privatvermögen des betreffenden Mitunternehmers ändert uE nichts daran, daß er hinsichtlich der den anderen Mitunternehmern überlassenen WG einen ggf. nach § 6 b begünstigten Veräußerungsgewinn gemacht hat (glA *R. Thiel aaO*).

Bestehende 6 b-Rücklage: Sie kann auch dann von den Mitunternehmern anteilig fortgeführt werden, wenn die Teilung des Vermögens zu Gewinnverwirklichungen führt, da die Fortführung auch bei der Veräußerung eines Einzelunternehmens und bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zulässig ist (glA, wenn auch zweifelnd, *R. Thiel*, StbJb. 1965/66 S. 241).

Sechsjahresfrist (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2): Sie wird uE hinsichtlich des ursprünglichen Anteils an den übertragenen WG nicht unterbrochen, da uE die Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft den Mitunternehmern zuzurechnen war (s. Anm. 18).

Einstweilen frei.

61, 62

6. Umwandlung einer Mitunternehmerschaft

63

Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Mitunternehmerschaft oder eine KapGes. s. Anm. 300.

Umwandlung einer Mitunternehmerschaft in ein Einzelunternehmen durch Ausscheiden und Abfindung aller Mitunternehmer bis auf einen:

Anwendung des § 6 b auf Veräußerungsgewinn und Anschaffungskosten: Es gilt das gleiche wie beim Ausscheiden eines einzelnen Mitunternehmers aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft, s. Anm. 50.

Bestehende 6 b-Rücklage der Mitunternehmerschaft: Sie kann von dem den Betrieb fortführenden nunmehrigen Einzelunternehmer anteilig fortgeführt werden (Abschn. 41 b Abs. 6 EStR 1965 ff.).

Sechsjahresfrist (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2): Sie wird bei dem den Betrieb fortführenden Stpfl. uE hinsichtlich des ursprünglichen Anteils an den übernommenen WG nicht unterbrochen.

Einstweilen frei.

64–70

F. Verhältnis des § 6 b zu anderen Vorschriften

71

I. Allgemeines

§ 6 b schafft die – bis dahin gesetzlich nicht bestehende – Möglichkeit, eine Gewinnverwirklichung bei bestimmten Veräußerungen dadurch zu vermeiden, daß die aufgedeckten stillen Reserven von den Buchwerten der veräußerten WG auf die Buchwerte anderer WG übertragen werden. Darin erschöpft sich jedoch der Anwendungsbereich der Vorschrift. Sie bildet also keine Einschränkung oder gar Ersetzung anderer zulässiger Maßnahmen; s. bes. über die Bildung sog. steuerfreier (dh. regelmäßig: steueraufschiebender) Rücklagen § 5 Anm. 60 p [2]–[3].

II. Verhältnis zu anderen Einkommensteuervorschriften

1. Verhältnis zu § 6 c; Wechsel der Gewinnermittlungsart

72 a) Verhältnis zu § 6 c

§ 6 b gilt nur für Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5.

§ 6 c ergänzt den persönlichen Geltungsbereich für Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, die (gem. § 13 a) nach Durchschnittssätzen ermittelt werden. Der sachliche Geltungsbereich des § 6 c ist etwas enger, s. dort Anm. 4.

Übertragung stiller Reserven *zwischen Betrieben verschiedener Gewinnermittlungsarten* s. Anm. 270.

73 b) Wechsel der Gewinnermittlungsart

Bedeutung des Wechsels der Gewinnermittlungsart: Der Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 1 oder § 5 zu § 4 Abs. 3 oder § 13 a (bzw. umgekehrt) bedeutet einen Wechsel vom Geltungsbereich des § 6 b zu dem des § 6 c (bzw. von § 6 c zu § 6 b).

Die für die Inanspruchnahme des § 6 b erforderliche sechsjährige Zugehörigkeit der WG zur gleichen Betriebsstätte (Abs. 4 Nr. 2) wird dagegen durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht unterbrochen, s. auch Anm. 276.

Auch die *Frist für die Übertragung* der stillen Reserven (§ 6 b Abs. 3) wird durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht beeinflusst. S. aber Anm. 234 über Fristberechnung nach Wirtschaftsjahren; beim Wechsel der Gewinnermittlungsart entsteht ggf. durch Umstellung des Wj. ein Rumpfwj.

Wechsel vom Vermögensvergleich zur Überschußrechnung (§ 4 Abs. 3) oder zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13 a): Für die Übertragung stiller Reserven gilt vom Wechsel an nicht mehr § 6 b, sondern § 6 c (iVm. § 6 b). Der sachliche Geltungsbereich des § 6 c ist etwas enger als derjenige des § 6 b. Hinsichtlich der in der Schlußbilanz enthaltenen 6 b-Rücklage ist daher zu unterscheiden, aus welchen Gewinnen sie herrührt. Nur soweit der Gewinn aus der Veräußerung der in § 6 c Abs. 1 Nr. 1 genannten WG entstanden ist (Grund und Boden, Gebäude, Aufwuchs und Anlagen), läßt § 6 c eine Übertragung zu; nur insoweit kann daher ein Betrag in Höhe der Rücklage von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter WG nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart innerhalb der Fristen des § 6 b Abs. 3 abgesetzt oder nach Fristablauf als

Betriebseinnahme behandelt werden (glA *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 226 u. Inf. 1973 S. 508). Soweit dagegen § 6 c keine Übertragung stiller Reserven zuläßt, ist die 6 b-Rücklage im ersten Jahr mit Überschußrechnung aufzulösen (glA Abschn. 41 b Abs. 9 EStR 1981; *Felsmann*, Inf. L 1966 S. 262; s. über Korrekturen beim Übergang zur Überschußrechnung allgemein § 4 Anm. 108). Zur Besteuerung nach Durchschnittssätzen (§ 13 a) vgl. auch *Felsmann* aaO und *Richter/Winter* aaO.

Wechsel zum Vermögensvergleich von der Überschußrechnung oder Durchschnittsatzbesteuerung: Wirtschaftsgüter, auf die gem. § 6 c stille Reserven übertragen worden sind, sind in der Eröffnungsbilanz mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich AfA und abzüglich des nach § 6 c abgesetzten Betrags auszuweisen. Eine noch nicht übertragene stille Reserve ist in der Eröffnungsbilanz als Rücklage iS des § 6 b Abs. 3 einzustellen, sofern die Frist gem. § 6 b Abs. 3 Sätze 2 und 3 noch nicht abgelaufen ist (Abschn. 41 b Abs. 9 EStR 1981). Die Vereinfachungsregelung des Abschn. 41 d Abs. 3 EStR 1965 ff. (Vierjahresfrist bei Land- und Forstwirten) gilt nur bei Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen und kann daher in der Zeit des Vermögensvergleichs nicht weiterhin in Anspruch genommen werden (glA EStR aaO; *Felsmann*, Inf. L 1966 S. 263; *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 227).

Einstweilen frei.

74

2. Verhältnis zu §§ 16, 34 (Betriebsveräußerung)

75

Bei einer Betriebsveräußerung (§ 16) kann der Stpfl. eine bestehende 6 b-Rücklage auflösen oder fortführen; zur Vermeidung der Besteuerung eines Veräußerungsgewinns iSd. § 16 kann er eine 6 b-Rücklage neu bilden (s. u.); zum Verhältnis des § 16 zu § 6 b s. ausführlich § 16 Anm. 23.

Auflösung einer bestehenden 6 b-Rücklage: Wenn der Stpfl. einen Betrieb veräußert und hierbei eine bereits bestehende 6 b-Rücklage auflöst, so gehört der dadurch entstehende Gewinn zu dem (nach § 34 Abs. 1 u. 2 tarifbegünstigten) Veräußerungsgewinn (glA Abschn. 41 b Abs. 7 EStR 1975 ff.; *R. Thiel*, BB 1966 S. 575; *Mittelbach*, FR 1976 S. 136; s. auch § 16 Anm. 266 mwN; aA *Seithel*, DStR 1965 S. 682; *Grieger*, StbJb. 1966/67 S. 195; o. V., B 1972 S. 1945).

Fortführung einer bestehenden 6 b-Rücklage bei Betriebsveräußerung ist zulässig (glA EStR aaO), auch wenn der Stpfl. zZ der Betriebsveräußerung keine Reinvestitionsmöglichkeit besitzt (sie kann sich noch innerhalb der Frist für die Übertragung der Rücklage ergeben) oder wenn er eine Reinvestitionsabsicht nicht hegt (er kann seine Absicht ändern; daß der Stpfl. eine Reinvestitionsabsicht hegt, ist im übrigen nicht Voraussetzung der Bildung oder Fortführung der Rücklage, s. Anm. 220); glA *Seithel*, DStR 1965 S. 682; *R. Thiel*, Übertragung stiller Reserven Tz. 109; aA *Uelmer*, BP 1965 S. 5. Bei Fortführung der Rücklage deckt der Stpfl. nicht alle zZ der Betriebsveräußerung bestehenden stillen Reserven auf. Trotzdem wird der Gewinn als Veräußerungsgewinn iSd. § 16 angesehen, wenn die Rücklage nur solche stillen Reserven enthält, die – nach den Verhältnissen zZ der Bildung der Rücklage – bei der Veräußerung von nicht zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebs gehörenden WG aufgedeckt worden waren; auf den Veräußerungsgewinn finden daher trotz Fortführung der Rücklage § 16 Abs. 4 (Freibetrag, s. § 16 Anm. 460; ebenso § 14 Satz 2, §§ 14 a, 18 Abs. 3) und die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 Anwendung.

BMWF v. 22. 8. 72, StEK EStG § 6 b Nr. 29 = B S. 1700 = BB S. 1125 = FR S. 421 = NRW v. 18. 9. 72, Inf. S. 513; Abschn. 41 b Abs. 7 EStR 1972 ff.; *Söffing*, FR 1972 S. 54;

Richter/Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 214. Für uneingeschränkte Anwendbarkeit des § 34 Abs. 1 *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38 a = B 1965 S. 1760 = B 1969 S. 324; gegen Fortführbarkeit der Rücklage *Seithel*, DStR 1965 S. 683; *R. Thiel*, BB 1966 S. 575; *Richter/Winter* aaO Rz. 211 bei Anwendung des § 34 auf den Gewinn aus der Veräußerung des Betriebs.

Über wesentliche Grundlagen des Betriebs s. § 16 Anm. 106. Technische Durchführung der Rücklagenfortführung s. Anm. 260, 261.

Neubildung einer 6 b-Rücklage: § 6 b kann auf *Veräußerungsgewinne* iS der §§ 14, 14 a, 16 u. 18 Abs. 3 angewendet werden, soweit der Gewinn auf begünstigte WG entfällt (s. auch Anm. 123). Über *Aufteilung eines Gesamtpreises* s. Anm. 205, § 6 Anm. 304–316. Über *Reinvestitionsabsicht* und *buchmäßige Behandlung* der Rücklage im Fall der Betriebsveräußerung s. Anm. 124. Die Anwendung des § 6 b auf einen – auch nur kleinen – Teil des Veräußerungsgewinns schließt aber die *Tarifiermäßigung* für den nicht gem. § 6 b neutralisierten Teil des Veräußerungsgewinns aus (§ 34 Abs. 1 Satz 3; s. Abschn. 197 Abs. 4 EStR 1975 ff.; § 34 Anm. 9 b [1]). Auch die spätere Auflösung der Rücklage (nachträgliche gewerbliche Einkünfte iSd. § 24 Nr. 2) ist nicht nach § 34 tarifbegünstigt (BFH IV R 150/78 v. 4. 2. 82, BStBl. S. 348).

Die *Grenzen für die Geltung von Freibeträgen* nach § 16 Abs. 4 Sätze 2 und 3, § 14 Satz 2, § 18 Abs. 3 Satz 2 richten sich nach dem nicht durch die Anwendung des § 6 b (oder § 6 c) geminderten Veräußerungsgewinn; s. § 16 Anm. 460.

76 3. Verhältnis zu §§ 17, 23 EStG und §§ 20, 21 UmwStG iVm. § 16 EStG

Veräußerungsgewinne sind nur dann nach § 6 b begünstigt, wenn WG des Betriebsvermögens veräußert werden (s. Anm. 274); daher greift § 6 b in Fällen der §§ 17 und 23 nicht ein. Gewinne aus der Veräußerung sog. *einbringungsgeborener Anteile* iSd. § 21 UmwStG iVm. § 16 EStG fallen nur dann unter § 6 b, wenn die Anteile sich im Betriebsvermögen befinden; sie sind „nicht schon deshalb Betriebsvermögen iS von § 4 Abs. 1 und § 5 EStG, weil der Gewinn aus ihrer Veräußerung steuerpflichtig ist und zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört“ (BFH IV R 167/80 v. 19. 3. 81, BStBl. S. 527; krit. *Fasold*, StRK-Anm. EStG 1975 § 6 b R. 2).

77 4. Verhältnis zu § 7 b

Wenn der Stpfl. von den Herstellungskosten eines Gebäudes sowohl Absetzungen gem. § 7 b als auch einen Abzug gem. § 6 b vornehmen will, dann hat die Absetzung gem. § 6 b Vorrang; nur von den verbleibenden Herstellungskosten können Absetzungen gem. § 7 b vorgenommen werden; so – dem Wortlaut des § 6 b Abs. 5 in der Tat entsprechend – Abschn. 58 Abs. 3 letzter Satz EStR 1978 f. (s. dazu Anm. 296–297; § 7 b Anm. 112).

78, 79 Einstweilen frei.

III. Andere Möglichkeiten zur Vermeidung der Gewinnverwirklichung

1. Rücklage für Ersatzbeschaffung

80

Nach der Rspr. können stille Reserven, die durch das zwangsweise Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aufgedeckt worden sind, unter bestimmten Voraussetzungen auf *Ersatzwirtschaftsgüter* übertragen werden. Kann die Übertragung nicht im gleichen Wirtschaftsjahr erfolgen, so kann eine Rücklage für Ersatzbeschaffung gebildet werden. S. näher Abschn. 35 EStR, § 4 Anm. 68–68 m. Wir sprechen der Einfachheit halber im folgenden nur von der Rücklage für Ersatzbeschaffung (RfE); die Ausführungen gelten für die Übertragung der stillen Reserve im Jahr des Ausscheidens eines WG sinngemäß.

Unterschiede jener Regelung in Abschn. 35 EStR gegenüber derjenigen gem. § 6 b sind im wesentlichen folgende:

Unterschiede zwischen Rücklage für Ersatzbeschaffung und 6b-Rücklage	
Rücklage für Ersatzbeschaffung (RfE)	6b-Rücklage
Begünstigte Wirtschaftsgüter	
Die RfE kann beim Ausscheiden <i>aller Wirtschaftsgüter</i> gebildet werden	§ 6b begünstigt nur die Veräußerung und die Anschaffung oder Herstellung <i>bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens</i>
Dauer der Zugehörigkeit zum BetrV	
Die RfE kann ohne Rücksicht darauf gebildet werden, wie lange das ausgeschiedene WG zum Betriebsvermögen des Stpfl. gehört hatte	§ 6b verlangt grundsätzlich eine <i>sechsjährige Zugehörigkeit</i> des veräußerten WG zum <i>Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte</i> (§ 6b Abs. 4 Nr. 2; s. dort Ausnahme bei lebendem Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe; eine Zweijahresfrist gilt nach § 82 StädtebaufördG)
Anlaß für das Ausscheiden des WG	
Die RfE kann nur beim <i>zwangsweisen Ausscheiden</i> eines WG gebildet werden, auch wenn das WG dabei untergeht	§ 6b setzt eine <i>Veräußerung</i> und damit den <i>Übergang auf einen Dritten</i> voraus
Verwendung der Entschädigung bzw. des Erlöses	
Abschn. 35 Abs. 6 EStR verlangt volle Verwendung der <i>Entschädigung</i> für das Ersatzwirtschaftsgut; andernfalls ist die RfE anteilig aufzulösen	Nach § 6b ist nur die stille Reserve zu übertragen, das Schicksal des <i>Erlöses</i> aus der Veräußerung dagegen ist gleichgültig

Unterschiede zwischen Rücklage für Ersatzbeschaffung und 6b-Rücklage	
Rücklage für Ersatzbeschaffung (RfE)	6b-Rücklage
Ersatzbeschaffung	
Die RfE kann nur auf ein Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden	§ 6b verlangt einerseits <i>keine Ersatzbeschaffung</i> , läßt aber andererseits die Übertragung der stillen Reserven nur auf <i>Wirtschaftsgüter bestimmter Art</i> zu
Absicht der Ersatzbeschaffung	
Die RfE kann nur gebildet werden, wenn der Stpfl. die <i>Absicht der Ersatzbeschaffung</i> hat (Abschn. 35 Abs. 6 EStR)	Eine Rücklage nach § 6b kann auch dann gebildet werden, wenn der Stpfl. bereits zZ ihrer Bildung ihre spätere gewinnerhöhende Auflösung plant (s. Anm. 220)
Reihenfolge von Ausscheiden und Ersatzbeschaffung	
Die RfE kann auch gebildet werden, wenn das Ersatzwirtschaftsgut in einem Wj. angeschafft oder hergestellt worden ist, welches vor dem Wj. der Aufdeckung der stillen Reserve liegt (s. § 4 Anm. 68 h)	§ 6b gestattet den Abzug der aufgedeckten stillen Reserven nur von Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die im <i>Jahr der Aufdeckung</i> der stillen Reserve oder in den <i>folgenden zwei oder vier Wj.</i> aufgewendet worden sind
Übertragung stiller Res. von Gebäuden auf Grund und Boden	
Bei RfE möglich (s. § 4 Anm. 68 g; o.V., B 1971 S. 502)	Nach § 6b ist das nicht möglich
Höhe der übertragbaren stillen Reserve	
Übertragbar ist die volle aufgedeckte stille Reserve	Übertragbar ist ab 1. 1. 82 – die volle stille Res. bei Veräuß. von Grund und Boden sowie Gebäuden; – 80 vH der stillen Res. bei Veräuß. sonstiger begünstigter WG
Auflösungsfristen	
Die RfE ist mangels Ersatzbeschaffung bei einem beweglichen WG am Schluß des ersten, bei einem Grundstück oder Gebäude am Schluß des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wj. gewinnerhöhend aufzulösen; die Fristen können im Einzelfall uU angemessen verlängert werden; die RfE ist im Lauf eines Wj. aufzulösen, wenn der Stpfl. die Absicht der Ersatzbeschaffung aufgibt oder die Ersatzbeschaffung unmöglich wird	Die Frist für die Übertragung oder Auflösung einer gem. § 6b gebildeten Rücklage läuft dagegen bis zum Ende des auf ihre Bildung folgenden zweiten oder vierten (bzw. siebenten oder neunten, § 82 StädtebaufördG) Wj.

Unterschiede zwischen Rücklage für Ersatzbeschaffung und 6b-Rücklage	
Rücklage für Ersatzbeschaffung (RfE)	6b-Rücklage
Höhe des Auflösungsgewinns	
Gewinn entsteht in Höhe der aufgelösten Rücklage	Zum Gewinn in Höhe der aufgelösten Rücklage erfolgt ab Wj. 1982 bzw. 1981/82 ein Zuschlag
Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs	
Die RfE ist nach der Rspr. zugunsten des Veräußerungsgewinns aufzulösen (Kritik s. § 16 Anm. 267)	Eine 6b-Rücklage kann fortgeführt werden (s. Anm. 75)

Wahlrecht: Sind sowohl die Voraussetzungen des Abschn. 35 EStR als auch diejenigen des § 6 b erfüllt, so kann der Stpfl. zwischen beiden Verfahren wählen (glA *Mittelbach*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 46 ab 1964; *o. V.*, B 1966 S. 1452, 1967 S. 1871). Der Stpfl. braucht uE nicht schon bei der Bildung der Rücklage kenntlich zu machen, welcher Art sie sein soll, da er die tatsächlichen Übertragungsmöglichkeiten uU nicht absehen kann; er kann auch noch während der Abwicklung das eine oder andere Verfahren anwenden (glA *o. V.*, B 1965 S. 125, 1971 S. 1643; *Seitbel*, FR 1976 S. 57). Er kann auch die bei einem einzigen WG aufgedeckte stille Reserve teils nach Abschn. 35 EStR, teils nach § 6 b behandeln. GlA *o. V.*, B 1964 S. 1719, 1790, 1965 S. 125, 1967 S. 1742. Einschränkend *Littmann* (XIII. § 6 b RdNr. 57): Strenggenommen dürfe das Ersatzwirtschaftsgut nicht als Reinvestitionsgut iS des § 6 b verwendet werden, da es als mit dem ausgeschiedenen WG wirtschaftlich identisch angesehen werde und somit nicht angeschafft worden sei. S. aber § 4 Anm. 68 a: Es wird nur eine Gewinnverwirklichung verneint, und zwar ohne ausreichende rechtliche Grundlage aus Billigkeitsgründen; wirtschaftliche Nämlichkeit (Art-, Wert- und Funktionsgleichheit wie beim Tausch) wird nicht verlangt (s. § 4 Anm. 68 g). Daher dürfen die Anschaffungskosten des Ersatzwirtschaftsguts uE auch dann, wenn sie schon nach Abschn. 35 EStR um die beim ausgeschiedenen WG aufgedeckte stille Reserve gekürzt worden sind, außerdem nach § 6 b um eine bei einem anderen WG aufgedeckte stille Reserve gekürzt werden. Betrachtet man dagegen bei der Berechnung der Sechsjahresfrist das ausgeschiedene WG und das Ersatzwirtschaftsgut als wirtschaftlich identisch (Abschn. 41 c Abs. 6 EStR; s. Anm. 283), dann kann die Anschaffung oder Herstellung des Ersatzwirtschaftsguts uE nicht gleichzeitig als Anschaffung oder Herstellung iSd. § 6 b behandelt werden.

Aus der *Buchführung* muß ersichtlich sein, in welcher Höhe und bei welchen WG im einzelnen Wj. stille Reserven aufgedeckt und übertragen oder in Rücklage gestellt und später übertragen oder aufgelöst worden sind (§ 6 b Abs. 4 Nr. 5).

Einstweilen frei.

81, 82

2. Erfolgsneutraler Tausch

83

Soweit nach der Rspr. eine Gewinnverwirklichung beim Tausch von WG, bes. von Anteilen an KapGes., ausnahmsweise verneint werden darf (s. § 6 Anm. 343–345), wird diese Möglichkeit durch § 6 b nicht beeinträchtigt.

84 3. § 4 Auslandsinvestitionsgesetz (AIG)

§ 4 AIG gestattete unter den dort bezeichneten Voraussetzungen, bei Veräußerungen von Anteilen an KapGes. im Wj. der Veräußerung einen Betrag bis zur Höhe der bei der Veräußerung entstandenen Gewinne von den Anschaffungskosten von Anteilen an einer *Kapitalgesellschaft* mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem *ausländischen Staat* abzuziehen.

Rechtsentwicklung: § 4 AIG (Art. 2 StÄndG 1969 v. 18. 8. 69, BGBl. I S. 1211, BStBl. I S. 477, 482) wurde aufgehoben durch Art. 33 des 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523; BStBl. 1982 I S. 235, 247). § 4 AIG ist noch auf Anteile an Kapitalgesellschaften anzuwenden, die vor dem 1. 1. 82 erworben worden sind (§ 8 AIG idF des 2. HStruktG). Ab 1. 1. 82 s. § 6 b Abs. 1 Satz 6.

§ 4 AIG wurde geschaffen, weil es zweifelhaft erschien, ob § 6 b auf die Übertragung stiller Reserven auf Anteile an ausländ. KapGes. anwendbar ist (*Debatin*, DStZ 1969 S. 281). UE war die Frage zu bejahen (s. Anm. 180); der Zweck des § 4 AIG spricht aber wohl dafür, daß hier gegenüber § 6 b eine *lex specialis* geschaffen werden sollte. Wortlaut:

§ 4
*Übertragung stiller Reserven auf Anteile
an ausländischen Kapitalgesellschaften*

(1) Steuerpflichtige, die Anteile an Kapitalgesellschaften veräußern, können im Wirtschaftsjahr der Veräußerung einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns von den Anschaffungskosten von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländischen Staat abziehen. Voraussetzung für den Abzug ist, daß

- 1. die ausländische Kapitalgesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich die Herstellung oder Lieferung von Waren, die Gewinnung von Bodenschätzen, die Bewirkung gewerblicher Leistungen oder den Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft zum Gegenstand hat; zu den gewerblichen Leistungen gehören nicht die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Überlassung der Nutzung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen,*
- 2. der Bundesminister für Wirtschaft im Benehmen mit dem Bundesminister der Finanzen und der von der Landesregierung bestimmten Stelle bescheinigt hat, daß der Erwerb der Anteile unter Berücksichtigung der Veräußerung der Anteile volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig und geeignet ist, der internationalen Arbeitsteilung oder einer verstärkten weltwirtschaftlichen Verflechtung zu dienen, und*
- 3. die Voraussetzungen des § 6 b Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes vorliegen.*

(2) Die Vorschriften des § 6 b Abs. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes gelten entsprechend.

85 4. § 3 Entwicklungsländer-SteuerGesetz (EntwLStG)

§ 3 EntwLStG gestattete es, Beteiligungen, die durch Sacheinlagen in KapGes. in Entwicklungsländern erworben werden, mit dem Buchwert der hingegebenen WG einzubuchen.

Rechtsentwicklung: § 3 EntwHilfStG v. 15. 3. 68 (BGBl. I S. 217; BStBl. I S. 481); § 3 EntwLStG v. 13. 2. 75 (BGBl. I S. 493; BStBl. I S. 163); § 3 EntwLStG v. 21. 5. 79 (BGBl. I S. 564; BStBl. I S. 294).

§ 3 EntwLStG ist beseitigt bis 31. 12. 81 (§ 11 Abs. 1 EntwLStG idF Art. 34 des 2. HStruktG v. 22. 12. 81).

§ 6 b ist hier nicht anwendbar, da die begünstigten Sacheinlagen in abnutzbaren WG des Anlagevermögens bestehen müssen (§ 3 Abs. 3 EntwLStG), stille Reserven nach § 6 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 aber nur insoweit auf Anteile an KapGes.

übertragen werden können, als der Gewinn bei der Veräußerung von Anteilen an KapGes. entstanden ist.

Einstweilen frei.

86

5. § 82 Städtebauförderungsgesetz

87

§ 82 StädtebaufördG v. 27. 7. 71 (BGBl. I S. 1125; BStBl. I S. 431) idF v. 18. 8. 76 (BGBl. I S. 2318, 3617; aufgehoben durch Ges. über das Baugesetzbuch, s. u. „Zeitlicher Geltungsbereich“) erleichterte für die dort genannten Fälle die Anwendung des § 6 b durch

Änderung der in § 6 b bestimmten Fristen:

- Die Fristen für die Übertragung der stillen Reserven (§ 6 b Abs. 3 Sätze 2 u. 3) wurden von 2 auf 7 und von 4 auf 9 Jahre verlängert (ausgenommen bei Übertragung auf Anteile an KapGes.). Grund hierfür waren die bei Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen gegebenen besonderen Verhältnisse (vgl. Runge, BB 1971 S. 1084).
- Das veräußerte WG brauchte statt mindestens 6 Jahre (§ 6 b Abs. 4 Nr. 2) nur 2 Jahre zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte gehört zu haben.

Wortlaut des § 82 StädtebaufördG:

§ 82

Veräußerungsgewinne

Für Gewinne, die bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Sinne des § 6 b Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes zur Vorbereitung oder Durchführung von Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen auf eine Gebietskörperschaft, einen Gemeindeverband, einen Verband im Sinne des § 54 Abs. 4, einen Planungsverband nach § 4 des Bundesbaugesetzes (§§ 7 und 54 Abs. 5), einen Eigentümerzusammenschluß (§ 13 Abs. 4), eine Sanierungsgemeinschaft (§ 14), einen Sanierungsträger (§ 33), einen Entwicklungsträger (§ 55), eine Entwicklungsgemeinschaft (§ 60) oder auf einen Erwerber, der die Sanierung als Eigentümer selbst durchführt (§ 13 Abs. 1 und 2) entstanden sind, finden die §§ 6 b und 6 c des Einkommensteuergesetzes mit der folgenden Maßgabe Anwendung:

1. *Ist eine Rücklage nach § 6 b Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes gebildet worden, so kann der nach § 6 b Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes zulässige Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in § 6 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 4 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Wirtschaftsgüter in den auf das Wirtschaftsjahr der Veräußerung folgenden sieben Wirtschaftsjahren vorgenommen werden; diese Frist verlängert sich im Falle des § 6 b Abs. 3 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes auf neun Wirtschaftsjahre, wenn mit der Herstellung des neuen Gebäudes vor dem Schluß des siebenten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs begonnen worden ist. Ist die Rücklage am Schluß des siebenten oder im Falle des Satzes 1 Halbsatz 2 am Schluß des neunten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.*
2. *An die Stelle der in § 6 b Abs. 4 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Frist von sechs Jahren tritt für die Zugehörigkeit des veräußerten Wirtschaftsguts zum Anlagevermögen des Veräußerers eine Frist von zwei Jahren.*

Bescheinigung: Gem. § 83 Abs. 2 Buchst. d StädtebaufördG war § 82 nur dann anzuwenden,

„wenn die nach Landesrecht zuständige Behörde anerkennt, daß in den Fällen des § 82 die Übertragung der Wirtschaftsgüter zur Vorbereitung oder Durchführung der Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen an einen in § 82 bezeichneten Rechtsträger erfolgt ist“.

S. dazu Anm. 299 e.

Zeitlicher Geltungsbereich: Der erweiterte Anwendungsbereich des § 6 b gem. §§ 82, 83 StädtebaufördG galt *ab 1. 1. 71* (§ 97 StädtebaufördG). Aufgehoben und ersetzt durch § 6 b Abs. 7 u. 8 (s. Anm. 299 c–e) mit Wirkung ab 1. 7. 87 gem. Art. 2 Nr. 1 und Art. 5 Ges. über das Baugesetzbuch v. 8. 12. 86 (BGBl. I S. 2191; BStBl. 1987 I S. 95).

Rücklage für Ersatzbeschaffung: s. Anm. 299 c.

88 Einstweilen frei.

89 6. Steinkohlenbergbau

Schrifttum zum StilllegungsG: *Rau*, B 1967 S. 701; *Uelner*, BB 1966 S. 1335, DSzZ 1967 S. 231.

Rechtsgrundlagen: S. § 30 BergbRatG v. 29. 7. 63 (BGBl. I S. 549, BStBl. I S. 585; geändert durch § 10 StilllegungsG v. 11. 4. 67, BGBl. I S. 403, BStBl. I S. 204); § 3 StilllegungsG v. 11. 4. 67 aaO; § 10 Ges. z. Anpassung u. Gesundung des dt. Steinkohlenbergbaus usw. v. 15. 5. 68 (BGBl. I S. 365, BStBl. I S. 939).

Wahlrecht: Veräußerungen können sowohl nach diesen Gesetzen als auch nach § 6 b begünstigt sein. Dann kann das veräußernde Unternehmen zwischen beiden Möglichkeiten wählen, und zwar für jedes WG gesondert. S. ferner § 2 Abs. 2 StilllegungsG aaO betr. Anwendung des § 6 b, wenn Anteile an der Aktionsgemeinschaft Deutscher Steinkohlenreviere GmbH veräußert werden oder wenn diese Gesellschaft aufgelöst wird.

90 7. Billigkeitsmaßnahmen (§ 163 AO)

Nach § 163 AO 1977 kann die FinVerw. außerhalb des Geltungsbereichs des § 6 b aus Billigkeitsgründen entsprechend der Regelung des § 6 b verfahren, zB bei Veräußerung eines nicht unter den Katalog des Abs. 1 Satz 1 fallenden WG, etwa eines abnutzbaren beweglichen WG mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von weniger als 25 Jahren. Weiteres Beispiel: Das FA gestattet, den Gewinn, der durch Erlaß einer UStSchuld entsteht, einer stfreien Rücklage zuzuführen, die dann auf Investitionen übertragen wird (vgl. *Meilicke*, StbJb. 1965/66 S. 155).

91–94 Einstweilen frei.

G. Verfahrensfragen

95 I. Allgemeines

Die Anwendung des § 6 b setzt *keinen Antrag* des Stpfl. voraus, sondern erfolgt lediglich durch entsprechende Buchung und Bilanzierung. Über *Bilanzänderung* s. Anm. 100. Über *Bescheinigungsverfahren* bei der Übertragung stiller Reserven zwischen Anteilen an Kapitalgesellschaften s. Anm. 182. Maßgeblichkeit der *Handelsbilanz* s. Anm. 144, 260, § 6 Abs. 3.

96 Einstweilen frei.

II. Bilanzberichtigung

97

Unzulässige Anwendung des § 6 b: Hat der Stpfl. auf Grund eines nach § 6 b begünstigten Veräußerungsgewinns einen Abzug bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines WG vorgenommen, bei dem der Abzug nicht zulässig war, so ist der Abzug bei der Veranlagung zu streichen, der Betrag also dem Gewinn zuzusetzen. Der Stpfl. kann aber mit Zustimmung des FA durch Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2) den Abzug bei anderen WG vornehmen oder, soweit noch zulässig, (ggf. wieder) in Rücklage stellen. S. auch Anm. 100.

Über *Änderung des Veräußerungsgewinns* s. Anm. 206; über *Änderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten* des Reinvestitionsguts s. Anm. 150.

Einstweilen frei.

98, 99

III. Bilanzänderung

100

Handelsbilanz: Soll der Ansatz der Rücklage in der StBil. geändert werden (s. u.), so muß auch die HBil. geändert werden, da sie für Abzug und Rücklage gemäß § 6 b maßgeblich ist; s. Anm. 144, 260.

Steuerbilanz: Die Handhabung des § 6 b hat viele Zweifel aufgeworfen. Daher kann sich hier besonders leicht die Notwendigkeit ergeben, die zunächst erfolgte oder unterlassene Anwendung der Vorschrift nachträglich im Weg der Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 abzuwandeln. Die Zustimmung des FA wird daher in allen solchen Fällen grundsätzlich zu erteilen sein (glA *Hellwig*, DStR 1968 S. 364; o. V., B 1971 S. 1598; vgl. *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 148–152); s. auch § 4 Anm. 81.

Beispiel 1: Der Stpfl. zieht den Gewinn aus der Veräußerung eines bebauten Grundstücks im Jahr der Veräußerung von den Anschaffungskosten von Maschinen ab und übersieht dabei, daß er den Betrag mit Hilfe einer Rücklage gemäß § 6 b im nächsten Jahr von den Anschaffungs- und Herstellungskosten eines anderen bebauten Grundstücks hätte absetzen können. Im Weg der Bilanzänderung storniert er den Abzug und bildet eine Rücklage. – Der Stpfl. bildet eine Rücklage, die er in den nächsten beiden Jahren von den Anschaffungs- und Herstellungskosten begünstigter WG absetzen will. Diese Kosten sind aber wider Erwarten niedriger als die Rücklage. Der Stpfl. hätte indessen den übersteigenden Betrag bereits im Jahr der Veräußerung absetzen können. Er begegnet einer durch Außenprüfung vorgenommenen Gewinnerhöhung für das Jahr der Veräußerung durch einen nachträglichen Abzug gem. § 6 b. – Der Veräußerungsgewinn wird durch Außenprüfung höher festgestellt, als vom Stpfl. angenommen (zB niedrigerer Buchwert, niedrigere Veräußerungskosten, höherer Veräußerungspreis). Der Stpfl. wendet daher auf den Mehrgewinn nachträglich § 6 b an. – Der Stpfl. hat den Veräußerungsgewinn im Jahr der Veräußerung nicht abgezogen, um einen andernfalls verfallenden Verlustabzug gem. § 10 d vornehmen zu können. Die Veranlagung wird durch Außenprüfung wieder aufgerollt, der Gewinn wird erhöht. Der Stpfl. nimmt nunmehr den Abzug gemäß § 6 b vor.

Zweifelhaft ist, ob dem Begehren nach Bilanzänderung auch dann stattzugeben ist, wenn der Stpfl. nur die *Schonfrist von zwei oder vier Jahren* ausnutzen will.

Beispiel 2: Der Stpfl. hat einen begünstigten Veräußerungsgewinn erzielt, von § 6 b jedoch nicht Gebrauch gemacht. Der Gewinn des Veräußerungsjahrs wird auf Grund Außenprüfung erhöht. Der Stpfl. will die Gewinnerhöhung durch nachträgliche Bildung der Rücklage ausgleichen. Es steht allerdings bereits fest, daß er die Rücklage nicht fristgemäß auf andere WG übertragen kann, sondern nach Fristablauf gewinnerhöhend auflösen muß.

UE ist dem Begehren zu entsprechen, da der Gesetzgeber die Schonfrist jedem Stpfl. eingeräumt hat, auch wenn von vornherein feststeht, daß der Stpfl. die Rücklage gar nicht übertragen will oder aus Mangel an Investitionen nicht über-

tragen kann. Dieses Recht muß dem Stpfl. uE auch bei Bilanzänderung noch zustehen.

Zustimmung FG Rhld.-Pf. v. 17. 2. 81, EFG S. 550, rkr.; o. V., B 1965 S. 1195; o. V., FR 1967 S. 210; Henninger, RWP 1975 S. 39; Blümich/Falk, XI. § 6 b Anm. 14; Richter/Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 152; Lademann/Söffing/Brockhoff, EStG § 6 b Anm. 161; Littmann, XIII. § 6 b RdNr. 88 a; o. V., B 1982 S. 79. AA R. Thiel, Übertragung stiller Reserven, Tz. 155; Sauer, BP 1966 S. 21: kein wirtschaftlich vernünftiger Grund; Hellwig, DStR 1968 S. 364: Der Gesetzgeber hat die Bildung der Rücklage nur zugelassen, um den Stpfl. eine Dispositionsmöglichkeit zu geben, bei Unmöglichkeit der Reinvestition besteht aber kein Bedürfnis für eine Dispositionsspanne.

Würde man der Gegenmeinung folgen, so müßte man zur gleichmäßigen Auslegung und Anwendung der Vorschrift auch schon von vornherein prüfen, ob objektiv eine Reinvestitionsmöglichkeit besteht, ja man müßte die tatsächliche Reinvestition abwarten, bis dahin vorläufig veranlagern und die Rücklage bei der endgültigen Veranlagung streichen, wenn sich erweist, daß eine Übertragung der Rücklage in den folgenden Jahren objektiv unmöglich war. Für all dies fehlt aber die gesetzliche Grundlage. S. auch Anm. 220.

Die Beispiele zeigen, daß § 6 b zu möglichst späten oder „vorläufigen“ (s. § 4 Anm. 81 a) StErklärungen anregt. Um dem zu begegnen, sollte die Zustimmung zur Bilanzänderung uE großzügig erteilt werden.

101–114 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Begünstigte Veräußerungen / Abzug von Anschaffungs- oder Herstellungskosten / begünstigte Reinvestitionen

A. Begünstigte Person (Abs. 1 Satz 1)

115 I. Der begünstigte Steuerpflichtige

„Das Wesen der Steuervergünstigung des § 6 b EStG besteht in einem Verzicht auf die sofortige Besteuerung aufgedeckter stiller Reserven . . .“ (BFH IV R 136/77 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 84). Begünstigte Person ist daher der Stpfl., der den durch die Veräußerung realisierten Veräußerungsgewinn zu versteuern hätte, das ist der veräußernde Stpfl. (s. Anm. 116), bei Veräußerung durch eine Mitunternehmensgesellschaft der einzelne Mitunternehmer (s. Anm. 16–16 b).

116 II. Grundsatz der Personenbezogenheit

§ 6 b begünstigt den einzelnen Stpfl. und stellt nicht auf den einzelnen Betrieb ab; denn der Stpfl. kann stille Reserven mit Hilfe von § 6 b grundsätzlich aus einem Betrieb in einen anderen, ihm gehörenden Betrieb übertragen (Umkehrschluß aus Abs. 4 Satz 2; s. Anm. 141). Die Vergünstigung ist also nicht „betriebs-“ oder „objekt-“, sondern „personenbezogen“ (BFH IV R 136/77 aaO; IV R 12/80 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 90; IV R 111/77 v. 28. 1. 81, BStBl. S. 430). Daraus folgt, daß die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Nr. 2 in einer Betriebsstätte des veräußernden

Stpfl. erfüllt sein muß (s. Anm. 277) und die Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs die Sperrfrist unterbricht (s. Anm. 277).

III. Personenidentität zwischen dem begünstigten Steuerpflichtigen, dem Veräußerer und dem Reinvestor

117

§ 6 b geht wie selbstverständlich davon aus, daß der durch diese Vorschrift begünstigte „Steuerpflichtige“ mit der Person identisch ist, die bestimmte WG veräußert, dadurch Gewinne realisiert und die solchermaßen realisierten Reserven bei Erwerb eines bestimmten Reinvestitionsguts auf dieses überträgt. Denn Abs. 1 Satz 1 bestimmt:

„Stpfl., die . . .“ bestimmte WG „. . . veräußern, können . . . von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ . . . bestimmter „WG, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden sind, einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns abziehen“.

Dieser Grundsatz der Personenidentität ergibt sich auch aus dem Zweck des § 6 b, durch Übertragung stiller Reserven auf Reinvestitionsgüter zwar einerseits die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von WG aufzuschieben, ihre spätere Besteuerung bei demselben Stpfl. aber sicherzustellen (s. auch Anm. 277). Die bei der Veräußerung realisierten stillen Reserven können daher nur von demjenigen Stpfl. übertragen werden, dessen Gewinn oder Gewinnanteil durch die aufgelösten stillen Reserven erhöht würde, und sie können nur auf solche WG übertragen werden, bei denen die spätere gewinnerhöhende Erfassung der stillen Reserven bei demselben Stpfl. gesichert ist.

Bei natürlichen und juristischen Personen kann dieses Ziel zweifellos nur erreicht werden – wie das § 6 b stillschweigend voraussetzt –, wenn die stpfl. Person zugleich auch Veräußerer des begünstigten WG und Erwerber des begünstigten Reinvestitionsguts ist. Bei Mitunternehmern ist dagegen die Personenidentität eingeschränkt (s. Anm. 16 b).

Einstweilen frei.

118, 119

B. Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter als Voraussetzung (Abs. 1 Satz 1, erster Halbsatz)

I. Der Veräußerungstatbestand

1. Überblick

120

Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz verlangt eine Veräußerung (s. Anm. 123) bestimmter WG (s. Anm. 125–135); s. die tabellarische Übersicht in Anm. 1.

Die Aufzählung in Abs. 1 Satz 1 ist also erschöpfend (BFH I R 182/70 v. 6. 12. 72 u. I R 140/71 v. 11. 7. 73, BStBl. 1973 S. 291 u. 840); denn § 6 b gilt nur für den Gewinn aus der Veräußerung derjenigen WG, die in Abs. 1 Satz 1 aufgezählt sind, weil sie häufig hohe stille Reserven enthalten; denn Verschrottung eines begünstigten WG und Veräußerung des Schrotts ist nicht der Veräußerung des WG selbst gleichzustellen; s. Anm. 131. Einzelfragen s. Anm. 300, zB „Abfindung“, „Entschädigung“, „Erbbaurecht“, „Jagdrecht“, „Rechte“.

Weitere Voraussetzungen der Begünstigung des Veräußerungsgewinns enthält Abs. 4 (s. Anm. 270–293).

Einstweilen frei.

121, 122

123 2. Begriff der Veräußerung

Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 ist, dem Zweck der Vorschrift entsprechend (s. Anm. 4: keine Wegsteuerung der aus der Veräußerung zugeflossenen und für andere Investitionen benötigten Mittel), die *entgeltliche Übertragung* des rechtlichen oder (wenn beide auseinanderfallen) wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut vom Stpfl. auf ein anderes Rechtssubjekt. (GlA BFH IV R 210/72 v. 21. 10. 76, BStBl. 1977 S. 145; IV R 111/77 v. 28. 1. 81, BStBl. S. 430; Abschn. 41 a Abs. 8 EStR 1965 ff.; *Uelner*, DStR 1964 S. 365 und BP 1965 S. 1; *o. V.*, B 1972 S. 1508; *Bordewin*, Inf. 1982 S. 6; *Streck*, KÖSDI 1982 S. 4465). Über wirtschaftliches Eigt. s. § 2 Anm. 40 d–40 e. Die Übertragung muß ferner zu einer *Gewinnverwirklichung* führen, da anderenfalls kein Veräußerungsgewinn durch Anwendung des § 6 b neutralisiert werden kann. An einer Gewinnverwirklichung fehlt es zB bei der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft unter Fortführung der Buchwerte. Auch der bloße Abschluß eines auf die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums gerichteten *schuldrechtlichen Vertrags* bewirkt noch keine Gewinnverwirklichung; s. über Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung bei schwebenden Geschäften § 5 Anm. 49 x. Über Gewinnverwirklichung bei Tausch s. § 6 Anm. 324–380. (Darstellung der Anwendung des § 6 b auf *Tauschvorgänge* vgl. auch *o. V.*, B 1977 S. 934.)

Ob die Veräußerung *freiwillig* oder *unter Zwang* erfolgt, ist gleichgültig (glA EStR aaO). Über Gewinnverwirklichung bei zwangsweisem Tausch s. § 6 Anm. 336. Bei zwangsweiser *Umlegung von Grundstücken*, zB durch Flurbereinigung, wird der Gewinn (in Höhe des Unterschieds zwischen Buchwert und gemeinem Wert der hingegebenen Grundstücke) am Tag der Besitzeinweisung des Stpfl. in die neuen Grundstücke verwirklicht (glA *Bordewin|Charlier|Gérard*, EStG § 6 b RdNr. 38).

Betriebsveräußerung: Der Stpfl. kann § 6 b insoweit anwenden, als der Veräußerungsgewinn auf *begünstigte Wirtschaftsgüter* iSd. Abs. 1 Satz 1 entfällt (glA Nds. FG v. 12. 9. 79, EFG 1980 S. 117, rkr.; Abschn. 41 b Abs. 7 EStR), und zwar ohne Saldierung der bei den einzelnen WG erzielten Gewinne mit Verlusten aus der Veräußerung anderer WG. Ausschluß der Tarifermäßigung nach § 34 Abs. 1 u. 2 s. § 34 Abs. 1 Satz 3; Abschn. 197 Abs. 4 EStR 1975 ff.; § 34 Anm. 9 b [1]. Dagegen hat die Anwendung des § 6 b keine Auswirkung auf *Freibetragsgrenzen* nach § 16 Abs. 4 Sätze 2 u. 3 (§ 14 Satz 2, § 18 Abs. 3), s. § 16 Anm. 460. Aufteilung eines *Gesamtpreises* auf die einzelnen WG s. Anm. 174, 205 „*Aufteilung*“; § 6 Anm. 304–316.

Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes. oder KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten unter *Aufdeckung der stillen Reserven* wird wie eine Veräußerung behandelt (s. §§ 24, 20 UmwStG 1977), dh. für die Anwendung des § 6 b gilt das gleiche wie bei einer Betriebsveräußerung, s. o. S. ferner Anm. 300 „*Einbringung eines Betriebs in eine KapGes.*“ und „*Einbringung eines Betriebs in eine PersGes.*“

Einzelfragen s. Anm. 300, zB „*Aufgabe eines Betriebs*“, „*Auflösung einer Kapitalgesellschaft*“, „*Ausscheiden eines Wirtschaftsguts*“, „*Einbringung*“, „*Entnahme*“, „*Entziehung*“, „*Gemischte Schenkung*“, „*Juristische Person des öffentlichen Rechts*“, „*Kapitalberabsetzung*“, „*Überführung eines Wirtschaftsguts*“, „*Umwandlung*“, „*Unentgeltlicher Erwerb*“, „*Verdeckte Gewinnausschüttung*“, „*Verschmelzung*“. Über *Mitunternehmer* s. Anm. 8–63.

3. Keine Regelung für die Verwendung des Veräußerungserlöses; Reinvestitionsabsicht

124

§ 6 b enthält keine Bestimmungen darüber, wie der Stpfl. mit dem Veräußerungserlös verfahren soll oder darf. Er kann daher über ihn frei verfügen. Insbesondere die *Entnahme* des Veräußerungserlöses bis zur Übertragung der Rücklage auf Reinvestitionen (zB zur Einsparung von GewSt.) ist zulässig (glA *Hellwig*, DStR 1968 S. 365; *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38 c Ziff. 7 = B 1968 S. 1290 = FR 1973 S. 521 ff.). Der Erlös kann auch entnommen bleiben und die Reinvestition mit *Kredit finanziert* werden. An einer Kapitalbindung hat der Gesetzgeber sich nicht interessiert gezeigt.

Betriebsveräußerung: Abweichend von dem vorstehend Ausgeführten verlangt Abschn. 41 b Abs. 7 Satz 2 EStR 1965 ff. bei einer Betriebsveräußerung – als Voraussetzung für die Fortführung einer bereits bestehenden oder bei der Veräußerung gebildeten 6 b-Rücklage –, „daß der Stpfl. die Absicht erkennen läßt, mit den Vermögenswerten, die er bei der Veräußerung erlöst hat, einen Betrieb weiterzuführen, und daß er die bezeichneten Vermögenswerte sowie die Rücklage buch- und bestandsmäßig weiter nachweist“ (zust. *Schmidt/Seeger*, EStG § 6 b Anm. 12). Grund für diese Anweisung ist die Tatsache, daß der Stpfl. nach der Betriebsveräußerung – abgesehen ggf. von sonstigen Betrieben – kein Betriebsvermögen mehr besitzt und daher die Rücklage nicht mehr „in der handelsrechtlichen Jahresbilanz“ ausweisen kann (§ 6 b Abs. 3 letzter Satz) und sie eigentlich auflösen müßte. Aber auch dieser nur durch eine Formalie erzielte optische Eindruck eines fortbestehenden Betriebsvermögens (*R. Thiel*, StbJb. 1966/67 S. 252; s. auch Anm. 260) ändert nichts daran, daß der Veräußerungserlös bis zur Reinvestition tatsächlich nicht mehr einem Betrieb gewidmet bleibt und somit Privatvermögen bildet. Das Verlangen der Richtl., der Stpfl. müsse die *Absicht* erkennen lassen, gerade mit dem Veräußerungserlös einen Betrieb weiterzuführen, ist uE durch das Gesetz nicht gedeckt (glA FG Hamb. v. 31. 7. 78, EFG 1979 S. 15, nrkr.; Nds. FG v. 12. 9. 79, EFG 1980 S. 117, rkr.; *Hartmann/Böttcher/Grass*, EStG § 6 b Anm. 11 a; *Richter*, DStR 1972 S. 549; *Stahlschmidt*, Die Anwendbarkeit der Reinvestitionsvergünstigung des § 6 b in Grenzfällen, Jur. Diss. Mainz 1975 S. 66; o. V., B 1980 S. 903) und überdies praktisch uU kaum erfüllbar; in anderen Fällen lehnt die FinVerw. die Erforschung solcher aus äußeren Umständen nicht erkennbaren „inneren Tatsachen“ gerade ab (vgl. zB *Heuer*, FR 1975 S. 209). Der Stpfl. kann übrigens ggf. den Betrieb teilweise veräußern und mit dem restlichen Betriebsvermögen den Betrieb fortführen; dann kann er die 6 b-Rücklage in diesem Betrieb ausweisen, den Erlös aber bis zur Reinvestition entnehmen und anderweit anlegen.

II. Begünstigte Veräußerungsobjekte

1. Grund und Boden

125

Nur der nackte Boden ist gemeint. Zur Aufteilung eines Gesamtpreises auf Grund und Boden einerseits und andere WG (Gebäude, Anlagen, Aufwuchs) andererseits s. Anm. 205 „*Aufteilung*“.

Anlagen auf oder im Boden, die zum beweglichen Anlagevermögen oder zu den Gebäuden gehören, rechnen nicht zum Boden, auch wenn sie bürgerlich-rechtlich zum Boden gehören (BFH I 17/60 S v. 14. 3. 61, BStBl. S. 398); ferner nicht der Aufwuchs auf land- oder forstwirtschaftlichem Boden, wie auch die Unterscheidung in Abs. 1 Satz 1 zeigt. S. auch Abschn. 41 a Abs. 1 EStR 1965 ff.

Bodenschätze: Begriff s. § 7 Anm. 522. Sie bilden selbständige, nicht in Abs. 1 erwähnte und daher nicht durch § 6 b begünstigte WG, sobald sie zur nachhaltigen gewerblichen Nutzung in den Verkehr gebracht worden sind, dh. wenn zB mit ihrer Aufschließung begonnen wird oder mit dieser zu rechnen ist (BFH IV R 17/73 v. 23. 6. 77, BStBl. S. 825 mwN). Andernfalls bleiben sie, wie bürgerlich-rechtlich, so auch steuerlich Bestandteile des Grund und Bodens, in dem sie sich befinden (BFH aaO). S. auch § 7 Anm. 526–538. Wird ein Grundstück veräußert, dessen Bodenschatz ein selbständiges WG bildet, so ist nur die beim Boden aufgedeckte stille Reserve nach § 6 b übertragbar (glA DStPr. EStG § 6 b Nr. 21 betr. Lehmvorkommen einer Ziegelei).

Erbbaurecht: s. Anm. 300.

Jagdrecht: s. Anm. 300.

Mineralgewinnungsrechte: Für sie gilt das gleiche wie für Bodenschätze, und zwar gleichviel, ob es sich um ein verliehenes oder auf Grund staatlicher Erlaubnis zur Ausübung überlassenes Recht oder um die aus dem Eigentum fließende Berechtigung zur Gewinnung der Bodenschätze handelt (s. § 100 BewG 1965 u. 1974).

126 2. Aufwuchs und Anlagen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens

Bedeutung der Regelung: Abs. 1 Satz 1 enthält bezüglich „Aufwuchs“ und „Anlagen“ usw. eine Sonderregelung im Vergleich zur Regelung betr. abnutzbare bewegliche WG; teils geht die Vergünstigung weiter (Verzicht auf eine Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren), teils ist sie enger (Veräußerung und Erwerb müssen mit dem zugehörigen Grund und Boden im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erfolgen); vgl. *Hellwig*, DStR 1968 S. 368. Die Regelung soll die Umstrukturierung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe erleichtern, da in diesen Fällen mit dem Grund und Boden auch Aufwuchs auf und Anlagen im Boden veräußert werden.

„**Aufwuchs**“ sind Pflanzen (einschließlich ihrer noch nicht geernteten Früchte), solange sie im Boden verwurzelt sind. Daß sie von vornherein, dh. aus dem Samen, in dem gleichen Boden aufgewachsen sind, wird vom Gesetz uE nicht verlangt, da „Aufwuchs“ nur soviel wie „Bewuchs“, Bestand an gewachsenen, lebenden Pflanzen bedeutet (mißverständlich Abschn. 41 a Abs. 2 EStR 1965 ff.). Auch der Zweck des Gesetzes spricht gegen die erwähnte Einschränkung. Es kann sich also auch um verpflanzte und wieder angewachsene Pflanzen handeln (glA *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 33; *Rau*, NSt. Stille Res. Anlagevermögen Darst. 1; aA *Felsmann*, Inf. L 1966 S. 261). Beispiele für den hier in Betracht kommenden „Aufwuchs“: Wald, Obst- und Rebanlagen (s. auch § 6 Anm. 265 „Pflanzenanlagen“). Bei manchen Pflanzen ist zu beachten, daß hier das Erfordernis einer sechsjährigen Zugehörigkeit zum Anlagevermögen (nur bei „lebendem“ Inventar verzichtet Abs. 4 Nr. 2 auf dieses Erfordernis) meist fehlen wird, so zB bei Hopfenanlagen, Gemüse, Kräutern und stehender Ernte.

„**Anlagen im Grund und Boden**“ sind zB Hofbefestigungen, befestigte Wege, Brücken sowie Be- und Entwässerungsanlagen (EStR aaO), Gewächshäuser, uE auch Kanäle, Brunnen, Uferbefestigungen, Schleusen und Wehre.

„*Im*“ Grund und Boden bedeutet wohl, daß die Anlagen nicht bloß auf die Erdoberfläche aufgesetzt sein dürfen, sondern zT in den Boden eingelassen sein müssen. (Einzelfragen vgl. *Felsmann*, Inf. L 1966 S. 258 f.)

Anlagen im Grund und Boden können bewertungsrechtlich Gebäude sein, gehören aber regelmäßig zu den *Betriebsvorrichtungen* und damit zu den abnutzbaren beweglichen Anlagegütern (glA R. Thiel, Übertragung stiller Reserven Tz. 27). Ihre Begünstigung gegenüber anderen abnutzbaren beweglichen WG besteht im letzteren Fall darin, daß nicht eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren verlangt wird (diese Voraussetzung wird freilich regelmäßig erfüllt sein) und daß die stille Reserve in größerem Umfang übertragen werden kann, wenn die Anlage mit dem dazugehörigen Boden veräußert worden ist (s. die Übersicht in Anm. 1).

„**Dazugehöriger**“ Grund und Boden wird die Grundstücksfläche sein, auf der sich der Aufwuchs oder in der sich die Anlage befindet (Uelner, DStZ 1966 S. 131).

„**Mit**“ dem dazugehörigen Grund und Boden: Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 muß der Stpfl. Aufwuchs oder Anlagen „mit dem dazugehörigen Grund und Boden . . . veräußern“. „Mit“ bedeutet sprachlich nicht notwendig Veräußerung durch ein einziges Veräußerungsgeschäft: es genügt, wenn Aufwuchs oder Anlagen einerseits und der Boden andererseits wirtschaftlich in einem einheitlichen Vorgang, dh. in engem sachlichem und zeitlichem Zusammenhang, wenn auch an verschiedene Erwerber, veräußert werden. Das folgt aus dem Zweck des § 6 b, Umstrukturierungen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zu erleichtern; begünstigenswert ist die Umstrukturierung auch bei einer wirtschaftlich einheitlichen Veräußerung an verschiedene Erwerber.

Nicht begünstigt ist dagegen zB die bloße Veräußerung von *Holz auf dem Stamm* ohne den zugehörigen Boden. Nicht begünstigt ist auch die Veräußerung von Aufwuchs durch den *Pächter* an den Eigentümer bei Pachtende (glA R. Thiel, Übertragung stiller Reserven Tz. 24).

Wird eine Anlage *ohne den dazugehörigen Boden* veräußert, so gelten zwar nicht die oben erwähnten besonderen Begünstigungen, wohl aber gilt uE die allgemeine Begünstigung für bewegliche Anlagegüter, falls die Anlage kein Gebäude, sondern ein bewegliches WG ist und die Voraussetzung einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren erfüllt; denn nach dem Wortlaut des Gesetzes gilt eine besondere Regelung für die Anlagen im Grund und Boden nur dann, wenn sie mit dem dazugehörigen Boden veräußert werden, und die Auslegung, daß andernfalls die allgemeine Regelung für bewegliche WG gelten soll, ist auch nicht sinn- und zweckwidrig.

glA R. Thiel, Übertragung stiller Reserven Tz. 77; Richter|Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 34. AA aber Abschn. 41 a Abs. 2 EStR 1965 ff.: Der Gewinn aus der Veräußerung von Aufwuchs und Anlagen ist nur dann begünstigt, wenn der dazugehörige Boden mitveräußert worden ist, andernfalls also überhaupt nicht; Littmann, XIII. § 6 b RdNr. 69; Felsmann, Inf. L 1966 S. 259; Helwig, DStR 1968 S. 368.

Zugehörigkeit zum land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen: Aufwuchs und Anlagen sind in der für diese WG bestimmten besonderen Weise nur dann begünstigt, wenn sie „zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehören“. Ein land- und forstwirtschaftliches BetrV ist nicht gemeint, sondern ein BetrV, das zur Einkunftsart „Land- und Forstwirtschaft“ gehört, also der Land- oder Forstwirtschaft oder beiden dient. Durch Abschn. 41 a Abs. 2 EStR 1965 ff. wird klargestellt, daß unter land- und forstw. BetrV iS des § 6 b Abs. 1 Satz 1 nur dasjenige BetrV zu verstehen ist, mit dem *Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft* iS des § 13 erstrebt werden. Abgrenzung vom Gewerbebetrieb s. § 13 Anm. 12–18.

§ 6 b ist auch auf den Gewinn aus der Veräußerung von Aufwuchs auf oder Anlagen im – mitveräußerten – Boden anwendbar, wenn die veräußerten WG

Anlagen im – mitveräußerten – Boden anwendbar, wenn die veräußerten WG zum Betrieb einer *Körperschaft*, Personenvereinigung oder Vermögensmasse gehören und dieser Betrieb ausschließlich die Land- oder Forstwirtschaft zum Gegenstand hat (glA BFH VI R 183/77 v. 5. 9. 80, BStBl. 1981 S. 76, 78; Abschn. 41 a Abs. 2 EStR 1972 ff.).

Aufteilung eines Gesamtpreises auf Grund und Boden einerseits, Aufwuchs oder Anlagen andererseits s. Anm. 205 „*Aufteilung*“.

127 3. Gebäude

Begriff des Gebäudes: s. Abschn. 42 Abs. 1 EStR 1965 ff.; § 7 Anm. 320–327. Der *Boden* braucht nicht mit dem Gebäude zusammen veräußert zu werden (glA o. V., B 1969 S. 1915). Zur *Abgrenzung von beweglichen WG* s. aE dieser Anm.

Gebäude auf fremdem Boden: Der Veräußerungsgewinn ist begünstigt, wenn der Stpfl. wirtschaftlicher Eigentümer ist (glA R. Thiel, Übertragung stiller Reserven Tz. 36; Hanraths, BP 1966 S. 237). Anderenfalls weist der Aktivposten nur ein Recht oder eine Rechnungsabgrenzung aus; diese Posten sind nach § 6 b nicht begünstigt (glA o. V., B 1966 S. 1544, 1969 S. 1915, 1970 S. 1663). Über *Erbbaurecht* s. Anm. 300.

Wohnungseigentum und Teileigentum iS des § 1 WEG sind in § 6 b Abs. 1 Sätze 1 u. 2 nicht ausdrücklich genannt, jedoch uE bei einer dem Zweck des § 6 b entsprechenden Auslegung unter die Begriffe „Boden“ und „Gebäude“ zu rechnen (glA BFH VIII R 61–62/73 v. 26. 11. 74, BStBl. 1975 S. 352; für entsprechende Anwendung, wohl im Weg der Lückenausfüllung, *Stahlschmidt*, Die Anwendbarkeit der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6 b EStG in Grenzfällen, Jur. Diss. Mainz 1975 S. 93–104; eine Erweiterung des Katalogs der durch § 6 b begünstigten WG durch Ausfüllung einer angeblichen Regelungslücke ist aber nicht möglich; man muß also die Begriffe „Boden“ und „Gebäude“ entsprechend weit fassen). Auch *Sondereigentum* an Gebäudeteilen und *gemeinschaftliches Eigentum* iS des § 1 WEG sind als Grund und Boden bzw. Gebäude iS des § 6 b anzusehen (FinMin. NRW, OFD Münster v. 25. 3. 69 u. OFD Düss. v. 18. 4. 69, StEK EStG § 6 b Nr. 19 = B S. 860).

Gebäudeteile: Bei Einbauten in Gebäuden unterscheidet die Rspr. zwischen unselbständigen und selbständigen Gebäudeteilen (s. § 6 Anm. 636, 654–669; *Söffing*, FR 1979 S. 25). *Unselbständige* Gebäudeteile gehören auch iS des § 6 b zum ganzen Gebäude. *Selbständige* – und daher gesondert aktivierbare und abschreibbare – Gebäudeteile (Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen und dergl.; Einbauten für vorübergehende Zwecke) werden steuerlich als oder wie selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter behandelt (BdF v. 26. 7. 74, BStBl. I S. 498; Abschn. 13 b EStR 1981); sie sind damit uE Gebäude iS des § 6 b. Der Gewinn aus ihrer Veräußerung kann daher (außer auf abnutzbare bewegliche WG) beliebig ganz oder zT auf Gebäude oder auf gesondert aktivierte, selbständige Gebäudeteile übertragen werden, und zwar auch dann, wenn der veräußerte Gebäudeteil eine kürzere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer als 25 Jahre besitzt, wie dies zB bei Ladeneinbauten und Schaufensteranlagen regelmäßig der Fall ist (glA Hanraths, BB 1966 S. 1134; o. V., B 1966 S. 1544 u. 1668, FR 1969 S. 435, B 1971 S. 359 u. B 1974 S. 848; aA *Blümich/Falk*, XI. § 6 b Anm. 4 d).

Mietereinbauten und Mieterumbauten in gemieteten Gebäuden: Begriff s. § 7 Anm. 340. Die (kurz gesagt) Einbauten können die Merkmale des Gebäudebegriffs (s. § 7 Anm. 320–327) erfüllen, wenn der Mieter ihr rechtlicher (s. § 7 Anm. 333) oder wirtschaftlicher Eigentümer (s. § 7 Anm. 340) ist. Wenn der Mieter weder rechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer ist, besitzt er nur eine

Forderung gegen den Vermieter auf Verwendungersatz und einen verbesserten Nutzungsvorteil, aber kein Gebäude (s. § 7 Anm. 345); die für Gebäude geltenden Bestimmungen des § 6 b sind daher in diesem Fall nicht anwendbar (glA EStKartei Ba.-Württ. § 4 Abs. 1 EStG S. 6 ff. Tz. 2.1.4 = StEK EStG § 5 Akt. Nr. 82).

Abgrenzung von beweglichen Wirtschaftsgütern: Die Unterscheidung, ob ein Gebäude oder ein *abnutzbares* bewegliches WG veräußert worden ist, hat für die Übertragbarkeit der aufgedeckten stillen Reserve Bedeutung; denn stille Reserven aus abnutzbaren beweglichen WG können nicht auf Gebäude übertragen werden. Zur Abgrenzung, besonders von *Betriebsvorrichtungen*, s. Abschn. 43 Abs. 3 EStR 1981; § 7 Anm. 315–350. Bei der Veräußerung eines Gebäudes ist daher der Veräußerungsgewinn aufzuteilen in den Gewinn aus der Veräußerung des bewertungsrechtlichen „Gebäudes“ und in den Gewinn aus der Veräußerung von Anlagen, die zwar zusammen mit dem Gebäude in einem Posten aktiviert worden sind, bewertungsrechtlich aber Betriebsvorrichtungen und damit bewegliche WG bilden (Abschn. 43 Abs. 3 Satz 2 EStR 1978 f.). Betriebsvorrichtungen fallen nur dann unter § 6 b, wenn sie entweder Anlagen im Grund und Boden land- oder forstwirtschaftlicher Betriebe sind oder eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren besitzen.

Einstweilen frei.

128, 12

4. Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter

130

Begriff der abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter (§ 7 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2) s. § 7 Anm. 310–350, auch über *immaterielle Wirtschaftsgüter*, die von Rspr. und FinVerw., da nicht körperlich, nicht zu den beweglichen Anlagegütern gerechnet werden und deren Veräußerung daher nicht begünstigt ist (R. Thiel, Übertragung stiller Reserven Tz. 37; Kleinsorge, StWa. 1965 S. 34; Rau, B 1967 S. 180; Richter/Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 39). Über *Abnutzbarkeit* s. § 7 Anm. 115–118.

Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (ND): s. § 7 Anm. 172–197; Abschn. 41 a Abs. 4 EStR 1967 ff. Danach ist die ND des betreffenden WG im Betrieb des Stpfl. maßgebend, nicht eine in AfA-Tabellen angegebene (glA *Velner*, BP 1965 S. 3). Nach den EStR aaO ist diejenige ND, die bei der Bemessung der AfA für das betreffende WG zulässigerweise zugrunde gelegt worden ist, auch für die Frage entscheidend, ob das WG iSd. § 6 b eine betriebsgewöhnliche ND von mindestens 25 Jahren besitzt. Hiergegen aber mit Recht *Rau* (NSt. Stille Reserven Anlagevermögen Darst. 1): Die Anwendung des § 6 b könne nicht durch eine etwaige *Fehlschätzung* der ND bei der Bemessung der AfA ausgeschlossen werden. Eine solche Fehlschätzung liegt allerdings uE dann nicht vor, wenn die ND nach den in der Branche und im Betrieb des Stpfl. gemachten Erfahrungen auf weniger als 25 Jahre geschätzt worden war, zZ der Veräußerung des WG aber bereits wahrscheinlich ist, daß sie tatsächlich mindestens 25 Jahre betragen wird; dann weicht nur die tatsächliche von der betriebsgewöhnlichen ND ab.

Nutzungsdauer gebrachter Wirtschaftsgüter: Betriebsgewöhnliche ND iSd. § 6 b ist bei in gebrachtem Zustand erworbenen WG die Restnutzungsdauer, die der Stpfl. dem WG noch beigemessen hat; so BFH I R 164/74 v. 19. 5. 76, BStBl. 1977 S. 60 mwN; Abschn. 41 a Abs. 4 EStR 1978 f.; *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 39; *Runge*, BB 1972 S. 1449. Nach Ansicht des BFH ist mit der betriebsgewöhnlichen ND die gleiche Verweildauer des WG im Betrieb des Stpfl. gemeint wie in § 7. Dieser Vergleich hinkt aber uE; denn § 7 dient der Aufwandsverteilung, während § 6 b volkswirtschaftliche Ziele verfolgt, indem

die Hemmung von Veräußerungen und Reinvestitionen beseitigt werden sollte (s. Anm. 4). Die Begrenzung auf mindestens 25 Jahre erfolgte, um nur solche WG zu begünstigen, „deren Buchwerte häufig hohe stille Reserven enthalten“ (Begr. z. Reg-Entw., BTDrucks. IV/2400 S. 63); es sollten besonders Strukturbereinigungen in der Energie- und Wasserversorgung ermöglicht werden (R. Thiel aaO Tz. 39; Uelner, DStZ 1964 S. 366). Im Hinblick auf die Länge der Nutzungsdauer werden sich auch bei gebraucht erworbenen WG oft hohe stille Reserven ergeben. § 6 b bezweckt somit uE die erleichterte Veräußerung solcher WG, deren objektive betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer – dh. ab Herstellung oder Anschaffung im neuen Zustand – mindestens 25 Jahre beträgt. (GIA außer den vom BFH aaO Genannten *Borggräfe*, DStR 1977 S. 587; *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 25.)

Verkürzung der Frist von 25 Jahren aus Billigkeitsgründen soll nicht möglich sein (vgl. *Runge*, BB 1972 S. 1449).

Keine Mindestnutzungsdauer von 25 Jahren verlangt § 6 b Abs. 1 Satz 1 bei abnutzbaren beweglichen Anlagegütern, die Anlagen im Grund und Boden bilden, zu einem land- und forstw. Betriebsvermögen gehören und mit dem dazugehörigen Grund und Boden veräußert werden; s. Anm. 126.

131 5. Schiffe

Begriff s. Abschn. 41 a Abs. 5 EStR 1981. Zum Schiff gehören nicht nur der eigentliche Schiffskörper einschließlich der fest eingebauten Teile, sondern auch die beweglichen *Schiffsausrüstungsgegenstände*, wie Reserveanker nebst Kette, Haltetaue, Rettungsringe und -boote, nautische Geräte usw. und die gesamte für den Fahrgast- und Frachtdienst erforderliche Erstausrüstung und Erstausrüstung, jedoch nicht die Betriebsstoffe; so OFD Bremen v. 29. 2. 52, Inf. S. 125. Nach FinBeh. Hamb. v. 23. 12. 63 (StEK EStG § 7 Nr. 20 = B 1964 S. 241 = BP 1965 S. 103; EStR aaO) rechnet aber nur typisches Schiffszubehör zum Schiff; andere Ausrüstungsgegenstände dagegen werden als selbständige Wirtschaftsgüter behandelt, zB bei einem Passagierschiff Geschirr und Wäsche, es sei denn, daß sie im Bilanzansatz „Schiff“ aktiviert worden sind (EStR aaO). Einzelheiten vgl. auch FA für Prüfungsdienste in Hamburg, B 1964 S. 823. Getrennt veräußertes Schiffszubehör fällt nicht unter den Begriff „Schiff“ (*Heuer*, FR 1964 S. 471); § 6 b ist dann nur bei einer Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren anwendbar.

Verschrottung eines Schiffs vor seiner Veräußerung führt zur Entstehung des andersartigen Wirtschaftsguts „Schrott“, das zum Umlaufvermögen gehört und dessen Veräußerung daher nicht unter § 6 b fällt (BFH VIII R 187/75 v. 13. 2. 79, BStBl. S. 409; Abschn. 41 a Abs. 5 EStR 1981).

Nutzungsdauer: Schiffe sind abnutzbare bewegliche WG. Ihre gesonderte Erwähnung in § 6 b Abs. 1 Satz 1 bewirkt, daß die Veräußerung eines Schiffs auch dann begünstigt ist, wenn es eine *Nutzungsdauer von weniger als 25 Jahren* besitzt. Werden *Kasko* (Schiffsrumpf einschließlich aller Aufbauten) und *Motor* (einschließlich aller sonstigen Antriebsteile) getrennt bilanziert und entsprechend ihrer unterschiedlichen Nutzungsdauer abgeschrieben, was die FinVerw. in der Praxis früher zT zuließ (s. § 7 Anm. 600 „Schiffe“), und wird bei dem Motor eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von weniger als 25 Jahren zugrunde gelegt, so handelt es sich bei der Veräußerung des Schiffs uE doch um diejenige eines „Schiffs“ iS des § 6 b, so daß der ganze Veräußerungsgewinn begünstigt ist, nicht nur der Gewinn aus der Veräußerung des Kaskos.

Flaggenwechsel s. Abschn. 41 a Abs. 5 letzter Satz EStR 1972 ff.

6. Anteile an Kapitalgesellschaften

132

„**Kapitalgesellschaften**“ sind nur Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, GmbH, Kolonialgesellschaften und bergrechtliche Gewerkschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG), also nicht zB Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Stiftungen und sonstige juristische Personen des Privatrechts.

Ausländ. KapGes.: Sitz und Geschäftsleitung der KapGes. können im Ausland liegen; sonst müßte das Gesetz von „inländischen“ KapGes. sprechen. Die ausländische KapGes. muß allerdings gesellschaftsrechtlich einer inländischen KapGes. iS des § 17 Abs. 1 Satz 2 vergleichbar sein (glA *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 41).

Umwandlung einer KapGes. s. Anm. 300.

„**Anteile**“ an KapGes.: Der Begriff wird der gleiche sein wie in § 17 Abs. 1 Satz 2 (glA BFH IV R 209/74 v. 28. 1. 76, BStBl. S. 288; Abschn. 41 a Abs. 6 EStR 1965 ff.); s. § 17 Anm. 120–126. Demnach ist zB die Veräußerung *festverzinslicher Wertpapiere* nicht begünstigt. *Bezugsrechte* fallen nach der Verweisung der EStR aaO auf § 17 Abs. 1 Satz 2 („Anwartschaften“) unter den Begriff der Anteile an KapGes. iS des § 6 b (glA BFH aaO). In der Tat kann es wirtschaftlich keinen Unterschied bilden, ob der Stpfl. einen Anteil selbst oder schon die Anwartschaft auf den Anteil veräußert. (AA *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 42.)

Sechsjährige Zugehörigkeit zum Anlagevermögen (s. Anm. 300 „*Kapitalerböbung*“): Die Anteile müssen nach Abs. 4 Nr. 2 zum Anlagevermögen gehören (s. dazu § 6 Anm. 265 „*Anteile an einer KapGes.*“), brauchen aber keine „Beteiligung“ (Begriff s. § 6 Anm. 790) zu bilden (glA *Knocks*, Wprg. 1975 S. 646).

Eigene Anteile einer KapGes. rechnen zum Umlaufvermögen (s. § 6 Anm. 265 „*Anteile an einer KapGes.*“) und sind daher nicht nach § 6 b begünstigt.

Wesentliche Beteiligung iSd. § 17: Der Gewinn aus der Veräußerung einer zum Privatvermögen gehörenden wes. Beteil. rechnet zwar zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, der Gewinn ist aber nicht nach § 6 b begünstigt (s. § 6 b Abs. 4 Nr. 1–3).

Wandelschuldverschreibungen s. Anm. 300.

Einstweilen frei.

133, 134

7. Lebendes Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe

135

Begünstigtes Veräußerungsobjekt iSd. § 6 b ist lebendes Inventar nur im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung.

„**Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe**“ ist Inventar, das zu einem land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört.

Lebendes Inventar ist das gesamte Vieh, soweit es zum Anlagevermögen gehört. Abgrenzung vom Umlaufvermögen s. § 6 Anm. 729–730.

„**Im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung**“: Was darunter bei einem land- und forstw. Betrieb zu verstehen ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung (R. *Thiel*, Übertragung stiller Reserven Tz. 47). Es wird sich jedenfalls um eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung handeln müssen, zB Übergang von Acker- zu Weidewirtschaft oder von Land- zu Forstwirtschaft oder umgekehrt; s. auch Abschn. 41 a Abs. 7 EStR 1965 ff.; *Felsmann*, Inf. L 1966 S. 260; *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 44. Der Finanzausschuß des

BTags (BTDrucks. IV/2617 S. 4) erwähnte als Beispiel den Übergang von der Großtierhaltung zur Kleintierhaltung (und natürlich umgekehrt). Es braucht daher nicht das gesamte vorhandene Vieh veräußert zu werden. Daher wird entsprechend der Zielsetzung des § 6 b (s. Anm. 4) auch die *Verkleinerung des Betriebs* (aber nicht nur des Tierbestands) als Betriebsumstellung anerkannt werden können, aber wohl nicht die *Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs* (glA R. Thiel aaO). Die Veräußerung des lebenden Inventars durch den *Pächter*, der einen anderen Betrieb pachtet, ist uE nur dann Betriebsumstellung, wenn der Pächter gleichzeitig zu einer anderen Bewirtschaftung übergeht, wenn also bei Fortsetzung des gleichen Pachtbetriebs eine Betriebsumstellung vorgelegen hätte.

Sechsjährige Zugehörigkeit zum Anlagevermögen (als Voraussetzung der Übertragung stiller Reserven und der Rücklagenbildung): gilt nicht bei lebendem Inventar (Abs. 4 Nr. 2).

36–139 Einstweilen frei.

C. Rechtsfolge: Übertragung stiller Reserven durch Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 1 Satz 1, zweiter Halbsatz)

I. Wahlweiser Abzug im Wirtschaftsjahr der Veräußerung

1. Übertragung stiller Reserven durch Abzug

140 a) Grundsätzliches

Die Begünstigung des § 6 b besteht darin, daß stille Reserven, die durch die Veräußerung bestimmter WG aufgedeckt worden sind, auf die Buchwerte anderer WG übertragen werden dürfen. Technisch geschieht diese Übertragung dadurch, daß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der angeschafften oder hergestellten WG um einen Betrag bis zur Höhe von 80 vH bzw. 100 vH (Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 155) des Veräußerungsgewinns gekürzt werden, der sich bei der Veräußerung ergeben hat; zur *Durchführung des Abzugs* s. Anm. 144.

Der Grund für die Aufdeckung der stillen Reserven ist unerheblich; er kann auch in höherer Gewalt bestehen, und der Stpfl. ist dann nicht darauf beschränkt, die bisher in der Rspr. entwickelten Grundsätze für diese Fälle anzuwenden; s. auch Anm. 80. Die Aufdeckung muß aber in der Form der *Veräußerung* geschehen; s. Anm. 123. *Zwangsversteigerung* ist Veräußerung iSd. § 6 b (Abschn. 41 a Abs. 8 EStR).

Abschließende Regelung: § 6 b enthält eine abschließende Aufzählung der begünstigten Sachverhalte; s. Anm. 120.

141 b) Übertragung stiller Reserven zwischen verschiedenen Betriebsvermögen des veräußernden Stpfl.

Nach Abs. 4 Nr. 2 muß das veräußerte WG, nach Abs. 4 Nr. 3 das Reinvestitionsgut zu einer inländ. Betriebsstätte gehören (für das veräußerte WG s. Anm. 275–277; für das Reinvestitionsgut s. Anm. 285). Die Betriebsstätten müssen aber nicht identisch sein, vielmehr ist die Übertragung stiller Reserven von WG eines BetrV des Stpfl. auf ein WG eines anderen BetrV desselben Stpfl. zulässig (Umkehrschluß aus Abs. 4 Satz 2). § 6 b ist nicht betriebs-, sondern personenbezogen (s. Anm. 116).

GlA *Thiel*, Übertragung stiller Reserven, Heidelberg 1965 Tz. 124; *L. Schmidt*, FR 1978 S. 360; BFH IV R 136/77 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 84 betr. Gesamthandsvermögen; IV R 111/77 v. 28. 1. 81, BStBl. S. 430 betr. Sonderbetriebsvermögen).

Übertragung zwischen mehreren Gewerbebetrieben des Stpfl.: Innerhalb mehrerer Gewerbebetriebe ist der Stpfl. in der Wahl frei, bei welchem Betrieb er die Absetzung vornehmen will (Abschn. 41 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStR 1965 ff.). Denn § 6 b stellt nicht auf den einzelnen Betrieb des Stpfl. ab und hätte dazu nach dem Zweck der Vorschrift auch keinen Anlaß.

Daher ist uE auch die Übertragung auf einen nicht der GewSt. unterliegenden *verpachteten Betrieb* zulässig, auch wenn der Stpfl. einen verpachteten Betrieb entgeltlich erwirbt oder einen erworbenen Betrieb sogleich verpachtet und zulässigerweise als BetrV behandelt, da der Wortlaut des Gesetzes die Übertragung nicht ausschließt.

GlA *Böttcher|Beinert*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38; *Henninger*, ebd. 38 a, B 1965 S. 609, 1968 S. 287, 329, 1970 S. 1514 f. u. FR 1968 S. 521; *Märkle*, BB 1972 S. 1091; *Littmann* XIII. § 6 b RdNr. 52 a, allerdings zweifelnd § 6 RdNr. 568 bei Ersatzbeschaffung iS des Abschn. 35 EStR in einem als bereits verpachtet erworbenen Betrieb; s. auch § 15 Anm. 13 d [3] über entgeltlichen Erwerb eines verpachteten Betriebs; DStPr. EStG § 6 b Nr. 15. AA *Wendt*, Inf. L 1967 S. 273 = BP 1968 S. 15: Gesetzeslücke, die dem Zweck des § 6 b Abs. 4 Satz 2 entsprechend auszufüllen ist; zust. *Lademann|Söffing|Brockhoff*, EStG § 6 b Anm. 155. S. auch Anm. 300 „*Verpachtung eines Betriebs*“.

Übertragung bei Mitunternehmern: s. Anm. 8–63.

Übertragung aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einem Betrieb eines selbständig Tätigen: Die stillen Reserven können auf Wirtschaftsgüter jeder der drei Einkunftsarten übertragen werden.

Übertragung aus einem Gewerbebetrieb in einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder in einen Betrieb eines selbständig Tätigen: Die Übertragung stiller Reserven ist insoweit durch Abs. 4 Satz 2 ausgeschlossen (s. Anm. 293).

Buchungen bei Übertragung stiller Reserven gem. § 6 b zwischen mehreren Betrieben: Nach Abschn. 41 b Abs. 8 EStR 1965 ff. ist beim *Abzug im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung* der Reinvestitionsgüter wie folgt zu verfahren: Der Veräußerungsgewinn ist dem Kapitalkonto des veräußernden Betriebs erfolgsneutral hinzuzurechnen; gleichzeitig ist ein gleichhoher Betrag von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in dem anderen Betrieb angeschafften oder hergestellten WG erfolgsneutral zu Lasten des Kapitalkontos abzusetzen. Es wird also weder beim ersten Betrieb der Gewinn noch beim zweiten Betrieb der Aufwand ausgewiesen. Das ist aber handelsrechtlich uE nicht richtig, Veräußerungsgewinn und Gewinnminderung durch Absetzung müssen getrennt ausgewiesen werden, s. Anm. 144. (Ablehnend auch steuerlich *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 9.) Eine *6 b-Rücklage* kann dagegen nach den EStR aaO auf einen anderen Betrieb erst in demjenigen Wj. übertragen werden, in dem der Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei WG des anderen Betriebs vorgenommen wird. Lt. o. V. (B 1971 S. 2186) und *Blümich|Falk* (XI. § 6 b Anm. 13 a aa) soll dadurch verhindert werden, daß die Verlagerung und Auflösung der Rücklage nur zur Ersparnis von GewSt. erfolgt, zB zum Ausgleich eines (andernfalls gewerbesteuerlich nicht mehr abziehbaren) Verlusts im anderen Betrieb. Das ist aber keine rechtliche Begründung, und § 6 b selbst läßt eine Ersparnis von GewSt. durch Übertragung stiller Reserven zwischen mehreren Gewerbebetrieben zu (s. o. über verpachteten Betrieb und Anm. 293 über Grundstücksunternehmen; ferner besteht keine GewStPflcht bei Betriebsveräußerung). Auch die EStR selbst lassen es beim Abzug im Wj. der Veräußerung zu, daß der Ver-

äußerungsgewinn in einem gewstpfl. Betrieb nicht ausgewiesen, sondern erfolgsneutral auf einen anderen gewstfreien Betrieb übertragen wird, s. o. Dann müßte es auch zulässig sein, die Rücklage während ihres Bestehens vom einen auf den anderen Betrieb erfolgsneutral über die Kapitalkonten umzubuchen (so *Henninger*, RWP 1975 S. 48 u. B 1971 S. 2186) und sie sogar gleich bei der Veräußerung im anderen Betrieb zu bilden (ablehnend *Littmann* aaO). Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verlangen aber uE auch im Fall der Rücklagenbildung den getrennten Ausweis des Gewinns und der Gewinnminderung durch die Rücklagenbildung.

142 2. Wahlrecht

„Steuerpflichtige ... können ... einen Betrag bis zur Höhe von ... abziehen“.

Der Stpfl. hat also die Wahl, § 6 b ganz oder teilweise anzuwenden oder dies zu unterlassen. Er kann daher den Veräußerungsgewinn

- voll versteuern;
- teilweise versteuern und teilweise nach § 6 b durch Abzug oder Bildung einer Rücklage neutralisieren (glA o. V., B 1965 S. 1575; *Bordewin*, RWP-Blattei 14 D ESt. I 5 S. 20; DStPr. EStG § 6 b Nr. 24);
- teilweise im Wj. der Veräußerung abziehen und teilweise in eine Rücklage einstellen;
- eine 6 b-Rücklage in späteren Wj. ganz oder teilweise auf Reinvestitionsgüter übertragen oder gewinnerhöhend auflösen, s. Anm. 230–256, 298–299 b.

Die teilweise Besteuerung oder die Teilung zwischen Abzug und Rücklage kann zB von Bedeutung sein für die Einhaltung der Sechsjahresfrist gem. Abs. 4 Nr. 2, für die sofortige Absetzung der restlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gem. Abs. 2 (s. Anm. 297), ferner bezüglich Verlustausgleich, Verlustabzug oder Nivellierung des Einkommens im Hinblick auf die Progression des Tarifs.

Berechtigt zur Ausübung des Wahlrechts ist der Stpfl., der den Veräußerungsgewinn erzielt hat (über Mitunternehmer s. Anm. 23). Da der Abzug bereits im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Reinvestitionsguts vorgenommen werden darf, regelmäßig aber erst in der Jahresschlußbilanz vorgenommen wird, kann der Betrieb bis dahin auf einen Gesamtrechtsnachfolger (bes. einen Erben) oder durch unentgeltliche Übertragung auf einen Einzelrechtsnachfolger übergegangen sein. Dann steht diesem das Wahlrecht zu.

Zeitpunkt der Ausübung des Wahlrechts ist regelmäßig der Zeitpunkt (besser: Zeitraum) der Bilanzaufstellung; s. dazu vorstehend über Rechtsnachfolge, aber auch Anm. 143; Anm. 256 aE und 293 über Abzug und Bildung einer Rücklage bei anschließender Betriebsveräußerung. Unter den Voraussetzungen einer *Bilanzänderung* (§ 4 Abs. 2) kann das Wahlrecht nachträglich ausgeübt werden, bes. anlässlich einer *Außenprüfung* mit Wiederaufrholung bestandskräftiger Veranlagungen; s. Anm. 100.

143 3. Abzug „im Wirtschaftsjahr der Veräußerung“

Der Abzug kann *frühestens* im Wj. der Veräußerung erfolgen (§ 6 b Abs. 1 Satz 1). Über Anschaffung oder Herstellung vor der Veräußerung s. Anm. 147. Über Abzug in einem späteren Wj. durch Bildung und Übertragung einer Rücklage s. § 6 b Abs. 3, dazu Anm. 220–261.

Zeitpunkt der Veräußerung ist der Zeitpunkt der Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (glA Abschn. 41 a Abs. 8 EStR 1972 ff.). Über Veräußerung *zum Jahreswechsel* s. Anm. 147.

Der *Zeitpunkt der Gegenleistung* ist für den Zeitpunkt der Veräußerung nicht maßgebend. Die Leistung einer *Anzahlung* bewirkt nicht den Eintritt der Veräußerung (aA o. V., B 1965 S. 11).

Wirtschaftsjahr der Veräußerung: Über Wj. allg. s. Erläut. zu § 4 a. Ein *Rumpfwirtschaftsjahr* zählt uE als volles Wj., s. auch Anm. 234. Bei *Gesamtrechtsnachfolge* wird es auf das Wj. des Erwerbers ankommen.

Beispiel: Eine GmbH mit Wj. = Kj. erwirbt im März ein unbebautes Grundstück. Eine KG – Wj. 1. 4. – 31. 3. – veräußert im Dezember des gleichen Kj. ein anderes unbebautes Grundstück mit Gewinn, den sie gem. § 6 b in Rücklage stellt. Zum 31. 12. des Jahrs bringen die Gesellschafter der KG deren Vermögen unter Fortführung der Buchwerte in die GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Die GmbH darf uE die Rücklage auf den Buchansatz des von ihr angeschafften Grundstücks übertragen. Zwar liegt die Anschaffung vor demjenigen Wj. der KG, in welchem diese ihr Grundstück veräußert hat. Die GmbH ist aber infolge der Gesamtrechtsnachfolge so zu behandeln, als hätte sie selbst statt der KG die Veräußerung vorgenommen, und diese Veräußerung fällt in das Wj. der Anschaffung. – Läuft dagegen umgekehrt das Wj. der GmbH vom 1. 4. bis zum 31. 3. und deckt sich dasjenige der KG mit dem Kj., so liegen Anschaffung und Veräußerung zwar in einem einzigen Wj. der KG, aber in zwei verschiedenen Wj. der GmbH; da die Anschaffung im Wj. vor der Veräußerung erfolgt ist, kann § 6 b uE nicht angewendet werden.

„**Im Wirtschaftsjahr**“ erfolgt der Abzug, nicht „mit Ablauf des Wirtschaftsjahrs“ oder dergl. In aller Regel wird der Abzug aber wohl erst bei der Aufstellung des Jahresabschlusses vorgenommen (BFH IV R 111/77 v. 28. 1. 81, BStBl. S. 430 billigt das), sei es aus buchführungstechnischen oder bilanztaktischen Gründen, sei es zur Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Abzug vor Jahresende hat zB praktische Bedeutung, wenn er in einem Teilbetrieb erfolgt, den der Stpfl. dann vor Jahresende mit der Tarifiermäßigung nach §§ 16, 34 veräußert.

Abzug zum Bilanzstichtag erfordert den Abzug von den A.- oder HKosten eines am Bilanzstichtag noch vorhandenen WG, und zwar nur insoweit, als die A.- oder HKosten entsprechend den am Bilanzstichtag gegebenen Eigentumsverhältnissen auf den Stpfl. entfallen. Hat also der Stpfl. im Wj. der Veräußerung ein Reinvestitionsgut als alleiniger Eigentümer angeschafft oder hergestellt, aber bis zum Bilanzstichtag einem Dritten Miteigentum am Reinvestitionsgut eingeräumt, dann kann er den Abzug nach § 6 b nur noch von dem auf ihn entfallenden Teil der A.- oder HKosten vornehmen (BFH IV R 111/77 aaO letzter Abs.; Abschn. 41 b Abs. 1 letzter Satz EStR 1981). Der Abzug erfolgt aber so, als sei er im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung vorgenommen worden, dh. unmittelbar von den ungekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten; s. § 6 b Abs. 5 und dazu Anm. 296–297.

4. Durchführung des Abzugs

144

Der Abzug erfolgt, nachdem zunächst die Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert worden sind, entweder aktivisch (Buchung: Abschreibung gem. § 6 b an Aktivposten) oder passivisch (Buchung etwa: Abzug gem. § 6 b an Wertberichtigung zum Aktivposten; „Bruttoverfahren“; vgl. *H. Wolf*, B 1967 S. 1141; *Sahner*, B 1977 S. 873). Abzug bei *mehreren Betrieben* s. Anm. 293. Abzug *vor AfA* s. Anm. 297.

Fehlt eine Handelsbilanz, weil der Stpfl. zu ihrer Aufstellung nicht verpflichtet ist (s. § 5 Anm. 6 a), oder ist eine *Absetzung in der Handelsbilanz nicht möglich*, bes. bei Absetzung in der steuerlichen Ergänzungsbilanz eines Mitunternehmers, so genügt Abzug in der StBil.; s. auch Anm. 260–261.

Handelsbilanz: Wie in ihr im Fall des *Abzugs* nach Abs. 1 Satz 1 zu verfahren ist, schreibt das Gesetz nur hinsichtlich der Bildung der Rücklage vor (Abs. 3 Satz 6; s. Anm. 260–261). Nach dem allgemeinen Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (s. § 5 Anm. 49 d–49 g) ist aber auch die unmittelbare Absetzung des Veräußerungsgewinns von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anderer WG nach § 6b steuerlich nur anzuerkennen, wenn sie auch in der HBil. erfolgt.

GlA R. Thiel, Übertragung stiller Reserven Tz. 118; Krab, BP 1965 S. 239; Lademann/Söf-
fing/Brockhoff, EStG § 6b Anm. 39; Richter/Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl.
Rz. 139; vgl. auch OFD Münster v. 15. 7. 74, StEK EStG § 6b Nr. 32 = FR 1974 S. 447
aE. AA o. V., B 1967 S. 750, FR 1971 S. 446 u. Littmann, XIII. § 6b RdNr. 88: Bildung der
6b-Rücklage auch in der HBil. sei vorgeschrieben worden, um die Ausschüttung des Ver-
äußerungsgewinns zu verhindern, dieser sei jedoch beim Sofortabzug bereits zweckentspre-
chend verwendet worden. Wird er aber in der HBil. nicht gem. § 6b neutralisiert, dann kann
er trotz erfolgter Reinvestition ausgeschüttet werden.

Im aktienrechtlichen Jahresabschluß ist eine stille Saldierung des Veräußerungs-
gewinns mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anderer WG nicht zu-
lässig. Der Jahresabschluß muß vielmehr erkennen lassen, in welcher Höhe Ver-
äußerungsgewinne angefallen sind, während die Beträge, die steuerlich von den
Anschaffungs- oder Herstellungskosten gem. § 6b abgezogen werden können,
als Abschreibungen oder Wertberichtigungen oder als Zuführung zu einer beson-
deren Rücklage nach § 6b Abs. 3 ausgewiesen werden müssen (vgl. dazu Stel-
lungnahmen des Hauptfachausschusses des Inst. d. Wpr. 2/1965, Wprg. S. 611,
4/1968, Wprg. 1969 S. 17; Pohlenz, B 1965 S. 861; H. Meilicke, StJb. 1965/66
S. 147; ferner Hirte, B 1965 S. 1673; Scheffler, Wprg. 1968 S. 544). Wird gleich-
wohl saldiert, so ist dies für die Anwendbarkeit des § 6b unbeachtlich.

Spätere Zuschreibung in der Handelsbilanz in ganzer oder teilweise Höhe der
übertragenen stillen Reserve (des von den Anschaffungs- oder Herstellungsko-
sten eines Reinvestitionsguts abgesetzten Betrags) abzüglich zwischenzeitlich zu
verrechnender AfA mag handelsrechtlich uU zulässig sein (vgl. Adler/Düring/
Schmaltz, Rechnungsleg. u. Prüf. d. AG, 4. Aufl. § 149 Tz. 72–75). Steuerrecht-
lich aber uE bedenklich, da § 6b eine bloße Umschichtung der freigewordenen
Mittel im Betrieb, nicht aber ihre Ausschüttung oder Entnahme begünstigen will
(s. Anm. 260 u. 4), die durch die Zuschreibung in der HBil. uU ermöglicht oder
erleichtert wird; daher für Berichtigung der bestandskräftigen Veranlagungen,
denen der Abzug nach § 6b zugrunde gelegen hatte, gem. § 4 Abs. 3 Nr. 2
StAnpG – jetzt § 175 Satz 1 Nr. 2 AO – FG Ba.-Württ. v. 7. 2. 80, EFG S. 380,
nrkr.

II. Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschaffter oder hergestellter Wirtschaftsgüter

1. Der Reinvestitionstatbestand: Anschaffung oder Herstellung im Wirtschaftsjahr der Veräußerung

145 a) Anschaffung oder Herstellung

Der Abzug gem. Abs. 1 Satz 1 setzt voraus, daß das Reinvestitionsgut „im Wj.
der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden ist“. Abzug von später
angeschafften oder hergestellten WG mit Hilfe einer Rücklage s. § 6b Abs. 3 und
dazu Anm. 220–261. *Kritisch* zur gesetzlichen Regelung im Hinblick auf die man-

gelnden Reinvestitionsmöglichkeiten der Mittel- und Kleinbetriebe *Rudolph*, B 1966 S. 159.

Begriff der Anschaffung: „Anschaffung iSv. § 6 b EStG ist der entgeltliche Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut“ (BFH IV R 111/77 v. 28. 1. 81, BStBl. S. 430); s. auch allg. § 6 Anm. 274–276; zum wirtschaftl. Eigentum s. § 2 Anm. 40 d.

Begriff der Herstellung: s. § 6 Anm. 454.

Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit der Anschaffung oder Herstellung (der Reinvestition) in betriebswirtschaftlicher oder volkswirtschaftlicher Hinsicht ist nicht erforderlich; eine Ausnahme gilt bei der Anschaffung von *Anteilen an Kapitalgesellschaften* (Abs. 1 Satz 2 Nr. 5).

b) Andere Vorgänge nicht begünstigt

146

(Bisherige Anm. 146 s. jetzt Anm. 145.)

Überführung aus dem Umlaufvermögen in das Anlagevermögen des gleichen Stpfl. bildet uE keine Anschaffung iSd. § 6 b. Die Vorschrift verlangt offenbar, daß für die Anschaffung Aufwendungen (Anschaffungskosten) im Jahr der Veräußerung des begünstigten WG (oder in den folgenden 2 oder 4 Jahren) gemacht werden und daß diese Anschaffung gleichzeitig zum Zugang des Reinvestitionsguts zum Anlagevermögen führt (§ 6 b Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Nr. 3). Für die Überführung aus dem Umlaufvermögen in das Anlagevermögen wendet der Stpfl. aber nichts auf. (Ebenso BFH IV R 151/66 v. 29. 7. 66, BStBl. 1967 S. 62 betr. Investitionszulagen nach dem BerlinhilfeG bzw. BerlinFG.) Eine Ausnahme macht BFH VI R 262/68 v. 11. 12. 70 (BStBl. 1971 S. 198), wenn das WG noch im Wj. seiner Anschaffung aus dem UmlVerm. in das AnlVerm. überführt wird; die Entscheidung stützt sich aber auf den Zweck des BerlinHG, die Produktionskraft der Wirtschaft in Berlin-West zu stärken.

Einlage eines Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen des Stpfl. ist uE nicht als Anschaffung iS des § 6 b anzuerkennen (glA BFH IV R 111/77 v. 28. 1. 81, BStBl. S. 430 Abschn. 1 b; FG München v. 10. 3. 82, EFG S. 507, nrkr.). Zwar dient eine Einlage ebenso wie die Anschaffung von einem Dritten dazu, dem Betrieb Reinvestitionsgüter zuzuführen (zB wenn der Stpfl. zur Verlegung seiner in der Stadt eingezwängten Fabrik ein Privatgrundstück verwendet). Es entspräche daher dem Zweck des § 6 b, die Einlage als Anschaffung zu behandeln. Vorrang vor einer solchen teleologischen Auslegung des § 6 b hat aber hier uE die grundsätzliche rechtssystematische Deutung des Begriffs der Anschaffung als Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein WG von einem Dritten (vgl. bes. *Winter*, DStR 1968 S. 533, 1969 S. 34). Vgl. auch BFH IV R 151/66 v. 29. 7. 66 (BStBl. 1967 S. 62): Einlage keine Anschaffung iS von § 21 BerlinhilfeG (§ 19 BerlinFG); VI 34/62 U v. 23. 4. 65 (BStBl. S. 477): Entnahme keine Anschaffung iS des § 23 (s. § 23 Anm. 28). (Gegen Behandlung der Einlage als Anschaffung auch *o. V.*, DStZ 1965 S. 537; *o. V.*, BP 1966 S. 70; *R. Thiel*, BB 1966 S. 573; *Winter* aaO; *Rau*, NSt. Stille Reserven Anlagevermögen Darst. 1 B III 2; *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 113. Für Behandlung der Einlage als Anschaffung *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38 a u. 38 c = B 1966 S. 361; *Siebel*, DStR 1969 S. 33.)

Jedoch erscheint es unbedenklich, ein WG, das *erst im Wj. seiner Einlage angeschafft oder hergestellt* worden ist, als Reinvestitionsgut zuzulassen, da es jedenfalls im Wj. der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden ist und im Zeitpunkt der Übertragung der stillen Reserve zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstät-

te gehört (glA *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 58; *Richter|Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 113; *Seithel*, DStR 1971 S. 79; DStPr. EStG § 4 Bil.-Änd.-Ber. Nr. 7). S. auch weiter oben betr. Überführung aus Umlaufvermögen in Anlagevermögen. AA *Blümich|Falk* (XI. § 6 b Anm. 9 b) unter Berufung auf den Wortlaut des § 6 b Abs. 1 Satz 1 „im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafft“; die Anschaffung müsse daher bereits in einem „Wirtschaftsjahr“, dh. in einem Betrieb, erfolgt sein. Diese Folgerung ist aber uE nicht zwingend; „im Wirtschaftsjahr“ läßt sich auch verstehen als „in der gleichen Zeit wie das Wj.“. Davon abgesehen sollte wegen des kurzen zeitlichen Abstands kein Bedenken bestehen, es dem Stpfl. zu gestatten, eine zunächst in privater Absicht erfolgte Anschaffung noch im gleichen Jahr in eine betrieblich veranlaßte Anschaffung umzudeuten und entsprechend zu buchen.

Einlage eines Mitunternehmers s. Anm. 40, 47.

147 c) „Im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt“

Der Abzug erfolgt von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (s. Anm. 150–154) der im Wj. der Veräußerung (s. dazu Anm. 143) angeschafften oder hergestellten WG.

Zeitpunkt der Anschaffung ist der Zeitpunkt des Erwerbs der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Reinvestitionsgut. (Ähnlich § 9 a EStDV: der Zeitpunkt der Lieferung.) S. § 6 Anm. 279.

Zeitpunkt der Herstellung ist der Zeitpunkt der Fertigstellung des Reinvestitionsguts (§ 9 a EStDV). S. dazu § 6 Anm. 456. Über Fertigstellung von *Wohngebäuden* s. auch § 7 b Anm. 126; Einzelfragen zur Herstellung von *Gebäuden* vgl. auch o. V., B 1973 S. 1324, 1974 S. 1089. Für *Erweiterung, Ausbau* und *Umbau* von Gebäuden und Schiffen gilt Entsprechendes wie für die Herstellung neuer WG; maßgebend für den Zeitpunkt der Berücksichtigung nach § 6 b ist der Zeitpunkt der Fertigstellung, dh. der Zeitpunkt, in welchem die betreffenden Gebäudeteile oder das Schiff ihrer Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden können. Ein *Tier* ist in dem Zeitpunkt „fertiggestellt“, in dem sein Aufwuchs beendet ist; das ist bei männlichen Zuchttieren die Körung, bei weiblichen Zuchttieren die Vollendung der ersten Geburt, bei Gebrauchstieren die erste Ingebrauchnahme (bei Reitpferden zB der Beginn des Zureitens); so BdF v. 5. 5. 77 Tz. 59, BStBl. I S. 253.

Unmaßgebliche Zeitpunkte sind:

- *Zeitpunkt der Bestellung* des anzuschaffenden oder herzustellenden WG;
- *Zeitpunkt der Ingebrauchnahme* des angeschafften oder hergestellten WG; es muß jedoch zum Anlagevermögen gehören (§ 6 b Abs. 4 Nr. 3);
- *Zeitpunkt der Aufwendung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten; Anzahlungen und Teilerstellungskosten* sind nach dem Gesetzeswortlaut („angeschafft oder hergestellt“, § 6 b Abs. 1 Satz 1), der auch kein sinnwidriges Ergebnis bewirkt, nicht gesondert begünstigt (glA *Heuer*, FR 1964 S. 470; *R. Thiel*, Übertragung stiller Reserven Tz. 108; *Kleinsorge*, StWa. 1965 S. 37; *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38 c Ziff. 20, B 1967 S. 1610, 1974 S. 1089; *Richter|Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 111; aA *Felix*, BB 1965 S. 559).

Beispiel: Der Stpfl. veräußert im Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr 1979 Anteile an Kapitalgesellschaften und bildet in Höhe des dabei erzielten Gewinns eine Rücklage. Im Jahr 1981 bezahlt er den Kaufpreis für eine Maschine, die im Jahr 1982 geliefert wird. Die Maschine ist nicht in einem der auf die Veräußerung folgenden beiden Wj. angeschafft worden. Die Rücklage kann daher nicht auf den Ansatz für die Maschine übertragen werden.

Gleichzeitige Veräußerung oder Anschaffung mehrerer Wirtschaftsgüter: Mehrere Wirtschaftsgüter, die gleichzeitig veräußert oder angeschafft werden, sind auch dann, wenn sie wirtschaftlich miteinander eng zusammenhängen oder für einen Gesamtpreis veräußert oder angeschafft werden, *einzelnen zu bewerten* (s. allg. auch § 6 Anm. 86). Das hat bei § 6 b zB Bedeutung, wenn die Veräußerung oder Anschaffung einer Gruppe von WG teils in das eine, teils in das nächste Wj. fällt. Boden und Gebäude sind verschiedene WG (s. auch § 6 Anm. 634, 780). Daher scheidet die Anschaffung von Grund und Boden in einem Wj., welches vor demjenigen der Veräußerung liegt, auch dann für die Anwendung des § 6 b aus, wenn auf dem Grundstück erst im Jahr der Veräußerung eines anderen bebauten Grundstücks ein Gebäude hergestellt (fertiggestellt) und die bei der Veräußerung aufgedeckte stille Reserve des Bodens übertragen werden soll.

Anschaffung oder Herstellung vor der Veräußerung steht der Anwendung des § 6 b nur dann nicht entgegen, wenn sie noch *im Wj.* (oder Rumpfwj.) der Veräußerung liegt (glA Abschn. 41 b Abs. 1 EStR 1965 ff.; R. Thiel, Übertragung stiller Reserven Tz. 161; Werther, STB 1965 S. 132; o. V., B 1970 S. 903). Keine Ausnahmen aus Billigkeitsgründen, vgl. Runge, BB 1972 S. 1449. Um die Frist einzuhalten, muß der Stpfl. ggf. die WG bereits vor Aufgabe ihrer Nutzung veräußern und (ernsthaft) *vom Erwerber mieten* oder pachten, bis er die bereits angeschafften oder hergestellten WG (bes. zB Boden und Gebäude bei Verlegung des Betriebs) nutzen kann (glA o. V., B 1965 S. 379).

Beispiel: Der Stpfl. erwirbt im Jahr 1980 Boden, bebaut ihn 1981–82 und verlagert seinen Betrieb 1982 in die neuen Gebäude. Will er die stille Reserve, die im Buchwert des bisherigen Bodens steckt, auf den neuen Boden übertragen, so muß er Grundstücke und Gebäude seines bisherigen Betriebs bereits 1980 (ernsthaft) veräußern und vom Erwerber mieten. Den dadurch bereits im Jahr 1980 verwirklichten Veräußerungsgewinn kann er im gleichen Jahr zum Teil von den Anschaffungskosten des Bodens absetzen, zum übrigen Teil in Rücklage stellen und je nach dem Jahr der Fertigstellung 1981 und 1982 von den Herstellungskosten der Gebäude absetzen. (Wie hier dann auch Henninger, StLex. 3, 6 b–c S. 13 = B 1967 S. 1871.) Über Aufteilung eines Gesamtpreises auf Boden und Gebäude s. Anm. 174. Die Herstellung kann vor dem Jahr der Fertigstellung *begonnen* worden sein; schädlich ist nur die *Fertigstellung* vor dem Jahr der Veräußerung.

Zieht sich die Anschaffung oder Herstellung der neuen WG über einen längeren Zeitraum hin, so kann es zweckmäßig sein, auf den Abzug bei den zuerst angeschafften oder hergestellten WG zu verzichten.

Beispiel: Wie oben, aber sämtliche Gebäude werden erst 1985 fertiggestellt. Dann kann der Stpfl. bei einer Veräußerung im Jahr 1980 die Rücklage uE nicht auf die Teilerstellungskosten der Gebäude in den Jahren 1981–84 übertragen, sondern er muß die Rücklage Ende 1984 gewinnerhöhend auflösen. Er veräußert daher Grundstücke und Gebäude seines bisherigen Betriebs erst 1981 und überträgt die hierbei aufgedeckten stillen Reserven auf die Ansätze für die neuen Gebäude. Vorteil: volle Übertragung der stillen Reserven; Nachteil: die im bisherigen Boden steckende stille Reserve wird durch Kürzung der AfA bei den neuen Gebäuden allmählich versteuert.

Veräußerung und Anschaffung „zum Jahreswechsel“ (zB bei Wj. = Kj. zum 31. 12./1. 1.): Die Anschaffung erfolgt im neuen Wj., auch wenn der Veräußerer, der das gleiche Wj. wie der Erwerber hat, den Veräußerungsvorgang und damit die Gewinnverwirklichung als Vorgang des abgelaufenen Wj. behandelt. Die Anschaffung erfolgt mit Beginn des neuen Wj., nicht erst im Lauf des ersten Tags (s. auch Anm. 300 „Schachtelbeteiligung“).

Einstweilen frei.

148, 149

2. Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten

150 a) Gemeinsames zu Anschaffungs- und Herstellungskosten

Anschaffungskosten, Herstellungskosten: Für diese Begriffe gelten die allgemeinen Grundsätze. S. § 6 Anm. 282 und 459.

Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten: Ein Abzug gem. § 6 b kann nur von denjenigen Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Reinvestitionsguts erfolgen, die *im Jahr der Anschaffung oder Herstellung* dieses WG (auch wenn noch nach der Anschaffung oder Herstellung) aufgewendet worden sind (Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 2; *Richter/Winter*, BP 1978 S. 1081). Der Abzug ist also nicht möglich von nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten für WG, die bereits vor dem letzten Bilanzstichtag vorhanden waren (Abschn. 41 b Abs. 1, 41 a Abs. 3 EStR 1965 ff.; *R. Thiel*, StKongrRep. 1965 S. 191). Das ergibt sich aus dem Wortlaut von § 6 b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 2. Es gilt sowohl beim Abzug im Jahr der Veräußerung als auch bei der Übertragung einer Rücklage (glA *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38 c Ziff. 13, B 1968 S. 1290, 1970 S. 904 u. FR 1972 S. 398). Ausnahme s. nachstehend.

Die Herkunft der Mittel für die Reinvestition ist gleichgültig; der Veräußerungserlös kann entnommen oder anderweitig im Betrieb verwendet und die Reinvestition mit Kredit finanziert werden, da § 6 b nichts Gegenteiliges bestimmt.

Jedes Wirtschaftsgut ist für sich zu behandeln, auch wenn mehrere WG wirtschaftlich miteinander in Zusammenhang stehen, ohne aber ein einziges WG zu bilden, zB Boden und darauf befindliches Gebäude (glA *o. V.*, B 1970 S. 903); s. auch Anm. 147.

Veräußerung nach bereits erfolgter Reinvestition s. Anm. 147.

Änderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Bei *Ermäßigung* der A- oder HKosten (zB wegen Minderung des Kaufpreises gem. §§ 462, 472 BGB) ist der bisherige 6 b-Abzug zu berichtigen, soweit er die ermäßigten A- oder HKosten übersteigt. Ist dies wegen Bestandskraft der Veranlagung nicht mehr möglich, so muß die Berichtigung zum nächstfolgenden Ende eines Wj. geschehen. Den dadurch freigewordenen Betrag kann der Stpfl. nach seiner Wahl auf ein anderes Reinvestitionsgut übertragen oder vorerst in eine 6 b-Rücklage einstellen oder versteuern; die Anwendung des § 6 b auf jenen Betrag ist aber uE nur unter den Voraussetzungen einer Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2) für das Veräußerungsjahr möglich, ggf. bei Wiederaufrollung der Veranlagung, da der Abzug nach § 6 b Abs. 1 und die Bildung einer Rücklage nach § 6 b Abs. 3 nur „im Wirtschaftsjahr der Veräußerung“ vorgenommen werden dürfen. Bei *gänzlichem Wegfall* der A- oder HKosten, zB wegen Wandlung oder Rücktritt gilt das zur Ermäßigung Ausgeführte entsprechend.

Bei *Erhöhung* der A- oder HKosten liegt darin kein Grund zu einer Bilanzberichtigung. Der Stpfl. kann eine versteuerte oder in eine 6 b-Rücklage eingestellte oder auf andere WG übertragene stille Reserve unter den Voraussetzungen einer Bilanzänderung (s. Anm. 100) auf die erhöhten A- oder HKosten übertragen.

151, 152 Einstweilen frei.

153 b) Anschaffungskosten

Begriff Anschaffungskosten: S. allg. § 6 Anm. 282–298. Einzelfragen s. Anm. 300, zB „*Einbringung*“, „*Umwandlung einer KapGes. in ein Personenunternehmen*“, „*Unentgeltlicher Erwerb*“. Über *Mitunternehmer* s. Anm. 8–63.

Ermittlung der Anschaffungskosten, zB mit Durchschnittswerten, beeinflusst nicht die Tatsache, daß jedenfalls Anschaffungskosten iSd. § 6 b aufgewendet worden sind.

Anschaffungskosten beim Tausch: Der gemeine Wert des hingegebenen WG (ggf. zuzüglich Zuzahlung seitens des Stpfl.) bildet die Anschaffungskosten des erworbenen WG; s. näher § 6 Anm. 324–380. Der Gewinn aus der Veräußerung des hingegebenen WG kann unter den Voraussetzungen des § 6 b von den Anschaffungskosten des erworbenen WG abgesetzt werden. Wird dagegen eine Gewinnverwirklichung wegen wirtschaftlicher Nämlichkeit der getauschten WG verneint, so ist der Vorgang auch nicht als Veräußerung und Anschaffung iSd. § 6 b zu beurteilen; s. § 6 Anm. 340–345. (GIA FG Düss./Köln v. 5. 11. 75, EFG 1976 S. 71, rkr.; Abschn. 41 c Abs. 6 EStR 1965 ff.) – S. ferner Anm. 300 „Umwandlungsrecht“.

Grundstückstausch: Bei der Anschaffung eines bebauten Grundstücks ist der gemeine Wert des hingegebenen Grundstücks auf Boden und Gebäude des angeschafften Grundstücks aufzuteilen. (Über Aufteilung eines Gesamtpreises s. § 6 Anm. 304–316.) War auch das hingegebene Grundstück bebaut, so müssen die stillen Reserven des veräußerten Grundstücks für Boden und Gebäude getrennt ermittelt werden, nur die stillen Reserven des Bodens können von den Anschaffungskosten des angeschafften Bodens abgezogen werden. (Vgl. dazu auch o. V., B 1977 S. 934.)

c) Herstellungskosten

154

Begriff der Herstellungskosten: s. allg. § 6 Anm. 459. Nachträgliche HKosten s. Anm. 150.

Erweiterung, Ausbau und Umbau werden von § 6 b bei *Gebäuden und Schiffen* der Anschaffung oder Herstellung gleichgestellt; der Abzug erfolgt in diesen Fällen von den Herstellungskosten der Erweiterung usw. (§ 6 b Abs. 1 letzter Satz). Zur Frage, ob auch bei anderen WG Aufwendungen für die Erweiterung usw. begünstigt sind, s. Anm. 185.

III. Abzug eines Betrags bis zur Höhe von 80 oder 100 vH des Veräußerungsgewinns

155

Rechtsentwicklung: Durch das 2. HStrukturG v. 22. 12. 81 (s. Anm. 3) wurde die Begünstigung für die meisten Veräußerungsobjekte ab 1. 1. 82 auf 80 vH des Veräußerungsgewinns beschränkt (s. u.); zur *wirtschaftlichen Bedeutung* dieser Begrenzung s. Anm. 4.

Veräußerungsgewinn: s. Anm. 203–210.

Höchstbetrag, der für einen Abzug zur Verfügung steht, ist

- bei Veräußerungen vor dem 1. 1. 82: der volle Betrag des beim einzelnen WG entstandenen Veräußerungsgewinns;
- bei Veräußerungen nach dem 31. 12. 81:
 - bei Veräußerung von Grund und Boden und von Gebäuden wie früher der volle Veräußerungsgewinn;
 - bei Veräußerung anderer nach § 6 b Abs. 1 Satz 1 begünstigter WG 80 vH des Veräußerungsgewinns.

Bei Veräußerung von Aufwuchs auf oder Anlagen im Grund und Boden mit dem dazugehörigen Boden ist die beim Grund und Boden aufgedeckte stille Reserve

in voller Höhe, die bei Aufwuchs oder Anlagen aufgedeckte stille Reserve ab 1. 1. 82 nur noch zu 80 vH übertragbar (glA *Zeitler*, BB 1982 S. 283). Aufteilung eines Gesamtpreises s. Anm. 205.

Höchstgrenze des Abzugs sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionsguts; dieses darf also nicht mit einem negativen Wert angesetzt werden.

Mitunternehmerschaft: Über Veräußerung eines WG aus dem Gesamthandsvermögen s. Abschn. 41 b Abs. 5 EStR 1978 f. sowie Anm. 33–35.

Wahlrecht: s. Anm. 142.

156–169 Einstweilen frei. (Frühere Anm. 160 s. jetzt Anm. 144.)

D. Begünstigte Reinvestitionsgüter (Abs. 1 Satz 2)

170

I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 2

Überblick über Reinvestitionsmöglichkeiten s. Anm. 1 und 2.

Rechtswentwicklung: Abgesehen von der Änderung der Nr. 3 (durch 2. StÄndG v. 10. 8. 71) und der Nr. 5 (durch 2. HStruktG v. 22. 12. 81) ist der Katalog des Abs. 1 Satz 2 seit Einführung unverändert geblieben (s. Anm. 3).

Bedeutung (erschöpfende Aufzählung): Abs. 1 Satz 2 gibt eine erschöpfende (s. auch Anm. 120) Aufzählung derjenigen WG, auf die stille Reserven übertragen werden dürfen. Es handelt sich (bis auf das lebende Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe) um die gleichen WG, die in Abs. 1 Satz 1 erwähnt sind; die dort genannten Schiffe fallen unter die in Satz 2 erwähnten abnutzbaren beweglichen Anlagegüter. Der Regelung in Abs. 1 Satz 2 liegt die Tendenz zugrunde, die Übertragung stiller Reserven nicht auf solche WG zuzulassen, deren Nutzungsdauer diejenige des veräußerten Anlageguts wesentlich übersteigt, weil dadurch die Versteuerung der stillen Reserven allzuweit, uU bis zur Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs, hinausgeschoben werden würde (Begr., BTDrucks. IV/2400 S. 63).

Weitere Voraussetzungen für die Reinvestitionsgüter:

- *Wirtschaftliches Eigentum* des Stpfl. (s. dazu § 2 Anm. 40–40 e) am Reinvestitionsgut ist Voraussetzung für die Anwendung des § 6 b (vgl. auch *o. V.*, B 1972 S. 1508);
- *Zugehörigkeit zu bestimmten Einkunftsarten:* Auch wenn die Voraussetzungen des § 6 b im übrigen erfüllt sind, wenn insbes. das angeschaffte oder hergestellte WG zu den begünstigten Reinvestitionsgütern gehört, ist die Anwendung des § 6 b doch ausgeschlossen für die Übertragung stiller Reserven von *Gewerbebetrieben* auf Betriebsvermögen der Land- und Forstwirtschaft und der selbständigen Arbeit (Abs. 4 Satz 2; s. Anm. 293);
- Zugehörigkeit zum *Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte* (Abs. 4 Nr. 3; s. Anm. 285);
- bei Anteilen an KapGes. (seit dem HStruktG v. 22. 12. 81, s. Anm. 3): bestimmte Tätigkeiten (sog. *Aktivitätsklausel* in Abs. 1 Sätzen 5 und 6, s. Anm. 191–199).

Keine Voraussetzung ist, daß das Reinvestitionsgut

- „*neu*“ ist; auch *gebrauchte Wirtschaftsgüter* können als Reinvestitionsobjekte angeschafft werden. BFH I R 164/74 v. 19. 5. 76 (BStBl. 1977 S. 60) geht still-

schweigend von der gleichen Ansicht aus. In der Begr., BTDrucks. IV/2400 S. 64 heißt es zwar, die Stpfl. sollten durch die Zulassung einer Rücklage eine gewisse Dispositionsfreiheit für die Anschaffung oder Herstellung „neuer“ Anlagegüter erhalten. Man wird diesen Ausdruck aber nicht wörtlich nehmen müssen; „neu“ bedeutet in der Umgangssprache bekanntlich nicht nur „unbenutzt“, sondern auch „anders“ oder „bisher nicht vorhanden“. Gesetzeswortlaut und Zweck des § 6 b schließen die Begünstigung gebrauchter WG nicht aus;

- der *Ersatzbeschaffung* für das veräußerte WG dient. Ein Zusammenhang zwischen dem veräußerten WG und dem Reinvestitionsgut besteht nur insoweit, als bei der Anschaffung von Anteilen an KapGes. im Bescheinigungsverfahren (Abs. 1 Satz 2 Nr. 5) auch die vorangegangene Veräußerung anderer Kapitalanteile beurteilt wird;
- mit eigenen Mitteln beschafft wurde; *Kreditaufnahme* für die Reinvestition ist unschädlich (s. auch Anm. 150);
- *wirtschaftliche Bedeutung* für den Betrieb des Stpfl. hat: § 6 b soll zwar wirtschaftsbelebend wirken (s. näher Anm. 4). Eine Prüfung der wirtschaftlichen Bedeutung der Reinvestition für den Betrieb des Stpfl. wird aber vom Gesetz nicht verlangt (abgesehen von dem vorstehend erwähnten Bescheinigungsverfahren) und läßt sich daher auch nicht im Weg der Auslegung begründen. Auch eine *Verbleibensfrist* ist nicht bestimmt worden (s. auch Anm. 285).

Einstweilen frei.

171, 172

II. Die begünstigten Reinvestitionsgüter im einzelnen

1. Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter (Nr. 1)

173

Begriff s. Anm. 130.

Lebendes Inventar landwirtschaftlicher Betriebe wird in Abs. 1 Satz 2 nicht erwähnt, weil es zu den abnutzbaren beweglichen Anlagegütern gehört, ausgenommen verkaufs- oder schlachtreife Tiere (s. § 6 Anm. 730). Die Tiere können auch zu einem Gewerbebetrieb gehören (zu solchen Betrieben s. § 15 Anm. 460).

Schiffe sind bewegliche Wirtschaftsgüter, auch wenn sie im Schiffsregister eingetragen sind (Abschn. 43 Abs. 3 EStR 1978 f.). Wird eine stille Reserve auf ein Schiff übertragen und bilanziert der Stpfl. Kasko und Motor getrennt (s. Anm. 131), so kann er die stille Reserve uE vorab von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Kaskos (mit seiner längeren Nutzungsdauer) absetzen, dh. er braucht die Absetzung nicht im Verhältnis Kosten des Kaskos zu Kosten des Motors aufzuteilen; denn beide Teile des Schiffs werden wie selbständige WG behandelt. Über *Erweiterung*, *Ausbau* und *Umbau* von Schiffen s. Anm. 185.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts ist unerheblich, eine Mindestdauer wird nicht verlangt.

Erweiterung, Ausbau und Umbau von bereits vorhandenen, abnutzbaren beweglichen WG sind nicht begünstigt (s. Anm. 185).

2. Grund und Boden (Nr. 2)

174

Begriff s. Anm. 125.

Gesamtpreis: Da stille Reserven von Gebäuden nicht auf Grund und Boden übertragen werden können, muß der Veräußerungsgewinn bei der Veräußerung

von *bebauten Grundstücken auf Boden und Gebäude* aufgeteilt werden. Nur soweit der Veräußerungsgewinn auf den veräußerten nackten Boden entfällt, kann er wieder auf Grund und Boden überführt werden. S. auch Anm. 205 „*Aufteilung eines Gesamtpreises*“. Entsprechendes gilt für die Veräußerungskosten. Aus dem gleichen Grund wie ein Gesamtveräußerungspreis muß ggf. auch ein Gesamtkaufpreis für die *Anschaffung* eines bebauten Grundstücks auf Boden und Gebäude aufgeteilt werden. S. dazu allg. § 6 Anm. 304–316.

175 Einstweilen frei.

176 **3. Aufwuchs und Anlagen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens (Nr. 3)**

Begriffe s. Anm. 126.

Übertragungsmöglichkeiten auf *Aufwuchs oder Anlagen* s. Anm. 1. Bilden die *Anlagen Betriebsvorrichtungen* und damit abnutzbare bewegliche WG (s. Anm. 126), so gilt für die Anlagen (nicht für den dazugehörigen Grund und Boden) die erweiterte Übertragungsmöglichkeit auf solche WG, dh. aus der Veräußerung aller nach § 6 b Abs. 1 Satz 1 begünstigten WG, s. die Übersicht Anm. 1; es besteht uE weder nach dem Wortlaut noch nach dem Zweck des § 6 b Anl. 1, die Übertragungsmöglichkeit nach § 6 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 auf Aufwuchs oder Anlagen als *lex specialis* gegenüber der Übertragungsmöglichkeit nach Nr. 1 auf abnutzbare bewegliche WG zu betrachten. (GlA R. *Thiel*, Übertragung stiller Reserven Tz. 77; *Blümich/Falk*, XI. § 6 b Anm. 9 c dd; aA *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 69; *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 122.)

Die Möglichkeit, eine stille Reserve *von Grund und Boden* auf Aufwuchs oder Anlagen zu übertragen – und zwar auch von solchem Boden, der nicht zusammen mit Aufwuchs oder Anlagen veräußert worden ist –, wurde durch § 6 b Abs. 1 Nr. 3 idF des 2. StÄndG 1971 zugelassen (s. Anm. 3).

Voraussetzungen des § 6 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 für die Übertragung von Aufwuchs oder Anlagen auf Aufwuchs oder Anlagen sind:

- Bei der Veräußerung muß der dazugehörige Grund und Boden mitveräußert worden sein (Abschn. 41 a Abs. 2 EStR 1967 ff.);
- bei der Anschaffung muß der dazugehörige Grund und Boden mitangeschafft worden sein; s. dazu Anm. 126;
- Aufwuchs und Anlagen müssen sowohl bei der Veräußerung als auch bei der Anschaffung zu einem land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehören.

Erweiterte Übertragungsmöglichkeit auf Anlagen, die Betriebsvorrichtungen sind, s. weiter oben.

Übertragung auf Grund und Boden von Aufwuchs oder Anlagen ist – auch nach der erwähnten Erweiterung des § 6 b Abs. 1 Nr. 3 – nicht möglich. Durch die Änderung sollte nur die Übertragung stiller Reserven *von Grund und Boden*, der bis dahin bei der Gewinnermittlung außer Ansatz geblieben war (§ 4 Abs. 1 Satz 5 aF), auf Aufwuchs und Anlagen ermöglicht werden (Begr. z. RegE des 2. StÄndG 1971, BTDrucks. VI/1901 S. 11; Abschn. 41 a Abs. 2 EStR).

177 Einstweilen frei.

178 **4. Gebäude (Nr. 4)**

Begriff des Gebäudes, Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen usw. s. Anm. 127. *Erbbaurecht* s. Anm. 300.

Selbständige Gebäudeteile, die der Stpfl. zusammen mit einem Gebäude erwirbt, kann er als selbständige Reinvestitionsgüter behandeln; er kann daher zB eine stille Reserve aus der Veräußerung eines Gebäudes nur auf das Gebäude oder nur auf selbständige Gebäudeteile übertragen (glA o. V., FR 1969 S. 435).

Abnutzbare Wirtschaftsgüter, die zwar unbeweglich sind, aber nicht unter den Begriff des Gebäudes (oder selbständigen Gebäudeteils) fallen (zB Außenanlagen wie Einfriedungen und Bodenbefestigungen, Abschn. 43 Abs. 1 EStR 1978 f.), sind in § 6 b Abs. 1 Satz 2 nicht genannt und daher als Reinvestitionsgüter nicht begünstigt.

Die **Nutzungsart** des veräußerten und des angeschafften oder hergestellten Gebäudes (Fabrikgebäude, Wohngebäude usw.) ist unerheblich. Erforderlich ist allein, daß es zum Betriebsvermögen gehört.

Landwirtschaftliches Wohngebäude: Soweit es von normaler Größe und Bauart ist, gehört es zum Anlagevermögen des Landwirts (BFH IV 210/61 v. 4. 4. 68, BStBl. S. 411). Zur Übertragung stiller Reserven auf solche Gebäude vgl. *Henninger*, RWP 1975 S. 43 und B 1974 S. 164.

Grund und Boden braucht bei Anschaffung eines Gebäudes nicht miterworben zu werden; der Stpfl. kann zB das wirtschaftliche Eigentum an einem auf fremdem Grund und Boden stehenden Gebäude erwerben.

Nachträgliche Herstellungskosten sind nicht begünstigt, s. Anm. 150; s. aber nachstehend.

Erweiterung, Ausbau oder Umbau eines Gebäudes sind begünstigt; s. Anm. 185–190.

Immobilienzertifikate: Stille Reserven können nicht übertragen werden auf Immobilienzertifikate, zB *Hausbesitzbriefe*, durch deren Erwerb der Stpfl. Bruchteilseigentum oder Gesamthandseigentum an Gebäuden und abnutzbaren beweglichen Anlagegütern erwirbt. So die FinVerw. (Nds. v. 13. 3. 70, BB S. 433 = Schl.-Holst. v. 26. 2. 70, StEK EStG § 6 b Nr. 23 = Inf. S. 400 = OFD Koblenz v. 5. 3. 70, DStR S. 239 = EDStZ S. 130 unter Aufgabe der früheren gegenteiligen Ansicht), und zwar wegen der Schwierigkeiten, die sich im einzelnen Fall ergeben würden; die FinVerw. verlangt, daß der Stpfl. die laufenden Geschäfte der Grundstücksgesellschaft, soweit sie seinen Anteil betreffen, in seiner Buchführung ersichtlich macht. Praktikabilitätsabwägungen bilden aber kein rechtliches Argument (vgl. *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 126–127).

Entschädigung für Feldinventar und stehende Ernte: s. Anm. 300 „*Entschädigung*“.

Einstweilen frei.

179

5. Anteile an Kapitalgesellschaften (Nr. 5)

a) Allgemeines

180

Überblick zur Übertragung stiller Reserven zwischen Kapitalanteilen: Die Übertragung stiller Reserven auf Anteile an KapGes. ist nur zulässig

- von anderen Anteilen an KapGes. (Abs. 1 Satz 2 Nr. 5, erster Halbsatz),
- wenn die Voraussetzungen gem. Abs. 1 Sätze 5 und 6 erfüllt sind (zweiter Halbsatz; s. Anm. 191–199) und
- wenn die Bescheinigung des Bundesministers für Wirtschaft erteilt worden ist (dritter Halbsatz; s. Anm. 182; nicht erforderlich bei der Abfindung eines Gesellschafters anlässlich der Umwandlung einer KapGes., § 17 UmwStG 1977).

Anteile an KapGes.: Zum Begriff s. Anm. 132. *Immobilienzertifikate*, zB Hausbesitzbriefe, s. Anm. 178.

Ausländische KapGes.: Anteile an ihnen sind begünstigt, wenn die ausländ. Gesellschaftsform im wesentlichen die Züge einer deutschen KapGes. trägt.

RFH v. 12. 2. 30, Slg. Bd. 27 S. 73; v. 18. 12. 30, RStBl. 1931 S. 200; BFH I 121/64 v. 17. 7. 68, BStBl. S. 695; *Felix*, BB 1965 S. 557; *Felix/Streck*, KStG 1977 § 1 Anm. 5 mwN; s. auch § 15 Anm. 31 a. Hier kann allerdings besonders zweifelhaft sein, ob die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 (volkswirtschaftliche Förderungswürdigkeit usw.) erfüllt sind (vgl. dazu *Debatin*, DStZ 1969 S. 281). Zur wirtschaftlichen Bedeutung des Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 aF vgl. auch *Ebel*, BB 1971 S. 361 u. Beil. 6 zu Heft 13, B 1975 S. 2069.

Zu Erwerbsvorgängen ab 1. 1. 82 s. Anm. 191–199.

Einlage zur Kapitalerhöhung bei einer KapGes. ist Anschaffung der neuen Anteile (s. § 6 Anm. 823–824, 1110). Eine stille Reserve kann daher auch von Anteilen an einer KapGes. auf die durch eine Kapitalerhöhung erworbenen neuen Anteile einer KapGes. übertragen werden (glA *Kieschke/Klezatb/Muuss/Müller-Gatermann*, DStZ 1982 S. 69), vorausgesetzt allerdings, daß die Voraussetzungen gem. Abs. 1 Satz 5 oder 6 erfüllt sind und der Bundesminister für Wirtschaft die Bescheinigung gem. Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 erteilt.

Erwägungen zur Änderung des Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 oder Beibehaltung der Vorschrift vgl. Gutachten der *StRefKommission*, Schriftenreihe des BdF Heft 17, Bonn 1971 S. 77–81.

181 b) Die begünstigten Zwecke

Erwerb der Anteile: Er muß „volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig sein“, und er muß „geeignet“ sein, „die Unternehmensstruktur eines Wirtschaftszweigs zu verbessern oder einer breiten Eigentumsstreuung zu dienen“.

Veräußerung der bisherigen Anteile: Dieser Vorgang soll nach dem Gesetz im Rahmen der volkswirtschaftlichen Würdigung des Erwerbsvorgangs „berücksichtigt“ werden. Damit kann aber wohl nicht gemeint sein, daß auch der Veräußerungsvorgang die gleichen Voraussetzungen wie der Erwerbsvorgang erfüllen soll („volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig“ usw.).

Nach *Uelner* „sollte eine Übertragung der stillen Reserven ausgeschlossen werden, wenn zwar der Erwerbsvorgang einem volkswirtschaftlich besonders förderungswürdigen Zweck dient, wenn aber der Veräußerungsvorgang volkswirtschaftlich oder strukturpolitisch unerwünscht ist (zB die Veräußerung an ein Unternehmen, das dadurch im Inland marktbeherrschend wird). Außerdem sollte grundsätzlich verhindert werden, daß stille Reserven, die bei zur normalen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens (zB einer Bank) gehörenden Beteiligungstransaktionen aufgedeckt werden, wieder auf neuangeschaffte Anteile an Kapitalgesellschaften übertragen werden können und daß die Möglichkeit zur Übertragung stiller Reserven auch bei längerfristigen Spekulationsgeschäften mit Anteilen an Kapitalgesellschaften in Betracht kommt. Daraus folgt, daß der Veräußerungsvorgang, bei dem der Stpfl. die zu übertragenden stillen Reserven aufgedeckt hat, grundsätzlich nur darauf zu prüfen ist, ob er negativ wirkt. Ist das nicht der Fall, ist er also volkswirtschaftlich zumindest neutral zu werten, so scheidet der Veräußerungsvorgang für die weitere Beurteilung aus. Eine positive Beurteilung des Veräußerungsvorgangs allein reicht dagegen nicht aus, die Bescheinigungsvoraussetzungen zu erfüllen“ (*Uelner*, JbFStR 1975/76 S. 220). Vgl. dort weiter zur Würdigung von Veräußerungen an Banken.

Die einzelnen begünstigten Zwecke:

- „*Volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig*“: Durch diese Einschränkung soll insbesondere verhindert werden, daß unerwünschte Konzentrationsbewegungen in der Wirtschaft durch steuerliche Maßnahmen gefördert werden. Hierfür sorgen aber regelmäßig bereits die beiden weiteren vom Bundestag eingefügten und nachstehend erwähnten Erfordernisse. Das Tatbestandsmerkmal der besonderen

volkswirtschaftlichen Förderungswürdigkeit hat daher zunächst keine eigenständige Bedeutung erlangt; Förderungswürdigkeit wird angenommen, „wenn ein Vorgang geeignet ist, die Unternehmensstruktur eines Wirtschaftszweiges zu verbessern oder einer breiten Eigentumsstreuung zu dienen, und keine besonderen Gründe vorliegen, die im Einzelfall gegen die volkswirtschaftliche Förderungswürdigkeit sprechen“ (*Ebel*, BB 1971 S. 365; vgl. dazu *van der Velde*, B 1973 S. 2317; VerwG Köln 1 K 3375/80 v. 11. 3. 82, BB 1983 S. 37: keine Verbesserung der Unternehmensstruktur eines Wirtschaftszweigs, wenn der Erwerb der Anteile zu einer – wenn auch geringfügigen – Verstärkung der marktbeherrschenden Stellung des Stpfl. führt). – Zur Prüfung der volkswirtschaftlichen Förderungswürdigkeit gehört aber bei Erwerbsvorgängen ab 1. 1. 82 auch die Berücksichtigung *beschäftigungspolitischer Gesichtspunkte* (BTDrucks. 9/842 S. 66) durch Einschaltung des Bundesministers für Arbeit und Sozialordnung in das Bescheinigungsverfahren (Änderung durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81; s. Anm. 3).

● „*Verbesserung der Unternehmensstruktur*“: Es ist an Strukturbereinigungen gedacht, die im gesamtwirtschaftlichen Interesse liegen und vor allem der Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftszweigs dienen, wie sie etwa für den Bereich des Steinkohlenbergbaus Gegenstand der Vorschriften des Ges. z. Förd. der Rationalisierung im Steinkohlenbergbau v. 29. 7. 63 geworden sind. In solchen Grenzen kann § 6 b uU auch erwünschte Konzentrationsvorgänge fördern (Begr., BTDrucks. IV/2400 S. 63). Eine Verbesserung der Unternehmensstruktur eines Wirtschaftszweigs kann auch dann gegeben sein, wenn nur der Stpfl. Anteile erwirbt und wenn sein Betrieb dem betreffenden Wirtschaftszweig nicht angehört. Vgl. dazu *Ebel* aaO u. B 1975 S. 2069.

● „*Breite Eigentumsstreuung*“: Ihr dient ein Veräußerungsvorgang dann, wenn er verhältnismäßig vielen Personen den Erwerb von Kapitalanteilen ermöglicht. Die in Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 verlangte „Berücksichtigung der Veräußerung der Anteile“ kann sich nur auf die Veräußerung der alten Anteile durch den Stpfl. beziehen, nicht auf die Veräußerung der neuen Anteile an ihn, da der letztere Vorgang bereits als „Erwerb der Anteile“ angesprochen wird und die Veräußerung von Anteilen nur an den Stpfl. allein kaum einer breiten Eigentumsstreuung dienen kann (es sei denn, daß der Erwerb ausnahmsweise nur Vorstufe für eine Streuung durch Weiterveräußerung ist); glA *R. Thiel*, Übertragung stiller Reserven Tz. 87.

c) Bescheinigungsverfahren

182

Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 verlangt eine Bescheinigung, die vom *Bundesminister für Wirtschaft* im Benehmen mit dem BdF, dem Bundesminister für Arbeit und Sozialordnung (bei Erwerbsvorgängen nach dem 31. 12. 81, § 52 Abs. 6 idF des 2. HStruktG v. 22. 12. 81) und der von der Landesregierung bestimmten Stelle ausgestellt worden ist. (Ausnahme bei Abfindung eines *ausscheidenden Gesellschafters* anlässlich der Umwandlung einer KapGes. s. § 17 UmwStG 1977.) Hinweise über die vom Antragsteller zu machenden Angaben erteilt das BMWi.

„**Im Benehmen**“: Dieser Ausdruck hat keinen feststehenden rechtlichen Gehalt, er schillert zwischen einem unverbindlichen „Anhören“ und einer „Zustimmung“ als notwendiger rechtlicher Voraussetzung. Gemeint wird danach sein, daß die Versagung der Zustimmung den BfW an der Erteilung der Bescheinigung zwar rechtlich nicht hindert, daß er von der Auffassung der anderen Behörden aber nur ausnahmsweise und nur aus ihm besonders wichtig erscheinenden Gründen absehen soll.

„**Von der Landesregierung bestimmte Stelle**“ ist das Landeswirtschaftsministerium (bzw. der Wirtschaftsminister). Zuständig ist dasjenige Land, dessen Finanzverwaltung für die Besteuerung des den § 6 b anwendenden Stpfl. zuständig ist.

Im Bescheinigungsverfahren gibt das *Bundeskartellamt* eine gutachtliche Stellungnahme zu den wettbewerbspolitischen Gesichtspunkten ab; vgl. zB Tätigkeitsbericht des Bundeskartellamts für 1969, BTDrucks. VI/950 S. 13.

Versagung der Bescheinigung ist nicht an das Benehmen mit den anderen Stellen gebunden, wenn der BfW auch bei Mitwirkung der anderen Stellen keine andere Entscheidung hätte treffen können, weil er keinen Beurteilungsspielraum besaß (VerwG Köln 1 K 3375/80 v. 11. 3. 82, BB 1983 S. 37).

Rechtsbehelf: Die Versagung der Bescheinigung durch den BfW ist kein Akt des Steuerverfahrens und daher nicht mit Einspruch und Klage, sondern nur im Verwaltungsrechtsweg angreifbar (glA R. Thiel, Übertragung stiller Reserven Tz. 91; Blümich/Falk, XI. § 6 b Anm. 9 c ff.).

183, 184 Einstweilen frei.

E. Erweiterung, Ausbau und Umbau von Gebäuden und Schiffen (Abs. 1 Sätze 3 u. 4)

I. Begünstigte Tatbestände (Abs. 1 Satz 3)

185 1. Erweiterung, Ausbau und Umbau

Erweiterung, Ausbau und Umbau von Gebäuden und Schiffen: Die Begünstigung ist eine *Ausnahme*. Sonst sind Herstellungskosten, die erst nach dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung eines WG aufgewendet werden, grundsätzlich nicht begünstigt (Abschn. 41 a Abs. 3 EStR 1972 ff.; s. auch Anm. 150), es sei denn, daß sie zur Entstehung eines neuen WG führen (s. unten). *Begriffe der Gebäude und Schiffe* s. Anm. 127, 131.

Erweiterung, Ausbau und Umbau anderer Wirtschaftsgüter: In Betracht kommen abnutzbare bewegliche WG und Anlagen in land- oder forstwirtschaftlichem Boden. War ein solches WG schon vor dem Jahr der Veräußerung eines WG iSd. § 6 b Abs. 1 Satz 1 angeschafft oder hergestellt worden, so können uE Erweiterungen, Ausbau und Umbau eines solchen WG nicht als Anschaffung oder Herstellung iSd. § 6 b Abs. 1 Satz 1 („im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt“) behandelt werden; begrifflich bildet eine solche Maßnahme keine Anschaffung (Lieferung) oder Herstellung (Fertigstellung) des betreffenden WG, und § 6 b Abs. 1 Satz 3 stellt nur bei Gebäuden und Schiffen die Erweiterung usw. einer Anschaffung oder Herstellung hinsichtlich der Anwendungsmöglichkeiten des § 6 b gleich. Für eine weite Auslegung des § 6 b Heuer, FR 1964 S. 469; R. Thiel, Übertragung stiller Reserven Tz. 73.

Begriffe „Erweiterung“, „Ausbau“ und „Umbau“: Begriffsbestimmungen durch das EStG und die EStDV fehlen, ausgenommen in § 15 Abs. 2 EStDV für Erweiterung und Ausbau von Wohngebäuden (s. § 7 b Anm. 226 u. 225). Die dort erwähnte Vorschrift des § 17 II. WohnbG kann aber hier sinngemäß angewendet werden (BdF v. 5. 5. 77 Tz. 34, BStBl. I S. 251 betr. Investitionszulagen). „Als *Ausbauten* sind demgemäß Baumaßnahmen an bestehenden Gebäuden anzusehen, durch die Gebäudeteile oder Räume unter wesentlichem Bauaufwand so umgestaltet werden, daß sie für die vorgesehenen betrieblichen Zwecke genutzt werden können. Unter *Erweiterung* in diesem Sinne ist das Schaffen von betrieb-

lichen Zwecken dienenden Räumen, zB durch Aufstockung eines Gebäudes oder durch Anbau an ein Gebäude, zu verstehen“ (BdF aaO). Bei *Schiffen* besteht eine Erweiterung dementsprechend in einer Vergrößerung des Schiffsraums. Errichtung einer *Garage* fällt unter den Begriff der Erweiterung eines Gebäudes, wenn die *Garage* mit dem Gebäude eine wirtschaftliche Einheit bildet (s. § 7 b Anm. 61; glA *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 128).

„*Umbau*“ verlangt nach dem Sprachgebrauch nicht die Schaffung zusätzlichen Raums oder auch nur eine Mehrung der Substanz; eine bautechnische Änderung am Baukörper genügt (zB durch Einziehen oder Entfernen von Zwischenwänden).

Verhältnis zum Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten:

Ein Abzug gem. § 6 b kann ggf. sowohl von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gebäudes oder Schiffs als auch von den auf jenes Gebäude oder Schiff gemachten Aufwendungen für Erweiterung, Ausbau oder Umbau vorgenommen werden, wenn nämlich sowohl die Lieferung oder Fertigstellung des Gebäudes oder Schiffs als auch die Fertigstellung von Erweiterung, Ausbau oder Umbau in den begünstigten Zeitraum fallen.

Beispiel: Der Stpfl. macht in einem Jahr einen Gewinn aus der Veräußerung eines Gebäudes und stellt ihn in Rücklage. Im 2. Jahr errichtet er ein Gebäude, im 3. Jahr erweitert er es. Dann kann der Stpfl. den in Rücklage gestellten Betrag entweder im 2. Jahr von den HerstKosten des Gebäudes oder im 3. Jahr von den Erweiterungskosten (oder verteilt im 2. und 3. Jahr) absetzen.

2. Abgrenzung vom Neubau

Bedeutung der Abgrenzung zwischen Neubau einerseits und Erweiterung, Ausbau oder Umbau andererseits besteht hinsichtlich der *Frist für die Übertragung* der stillen Reserve, wenn man mit der hM annimmt, daß die Frist von 2 Jahren sich nur bei neu hergestellten Gebäuden und Schiffen, nicht dagegen bei Erweiterung, Ausbau oder Umbau von Schiffen auf 4 Jahre verlängert (§ 6 b Abs. 3 Satz 3; s. Anm. 241).

Rechtsprechung des BFH: Einige Ertragsteuersenate des BFH haben grundsätzlich jede bauliche Umgestaltung eines Gebäudes nur als Umbau, nicht als Herstellung eines neuen WG beurteilt (BFH VIII R 115/73 v. 28. 6. 77, BStBl. S. 725). Ein Neubau kann danach im Fall einer bloßen baulichen Umgestaltung nur dann angenommen werden, wenn das bisherige Gebäude keine Bedeutung mehr hat; ein Neubau liegt nicht vor, wenn nur der durch die Außenmauern umbaute Raum umgestaltet wird (BFH IV R 180/67 v. 13. 1. 72, BStBl. S. 331). Dagegen neigt der V. Senat des BFH eher zur Annahme eines neuen WG Gebäude (zu § 30 UStG 1967 und 1973 betr. SelbstverbrauchSt., wo einkstliche Grundsätze gelten), und zwar nicht nur bei Erweiterung eines Gebäudes durch einen Anbau, sondern auch bei einer Umgestaltung des Gebäudeinneren. Vgl. Abschn. 42 a Abs. 2 EStR 1978 f. und die dort angegebene Rspr. Diese stellt darauf ab, welche Bauteile dem Gebäude das *Gepräge* geben (zB BFH V R 137/75 v. 26. 1. 78, BStBl. S. 280 betr. Umbau einer Scheune in eine Pferdeklinik; V R 154/74 v. 26. 1. 78, BStBl. S. 363 betr. tiefgreifende Veränderung der Bausubstanz). Maßgebend sind in erster Linie die Größen- und Wertverhältnisse der Teile zueinander (BFH V R 151/71 v. 13. 4. 72, BStBl. S. 654; V R 86/74 v. 19. 12. 74, BStBl. 1975 S. 467). Jedoch „können auch bei wert- oder größenmäßigem bzw. wert- und größenmäßigem Überwiegen der Altteile besondere Umstände vorliegen, auf Grund deren die Neubauteile das Wirtschaftsgut nach dem Gesamteindruck derart verändert haben, daß es bei objektiver Betrachtung als neues WG

erscheint“ (BFH V R 123/73 v. 10. 10. 74, BStBl. 1975 S. 424). Schon bei größenmäßiger Gleichgewichtigkeit von Alt- und Neubauteilen kann ein neues Gebäude entstehen, „sofern nicht die Wertverhältnisse oder sonstige gewichtige Umstände zu einer abweichenden Beurteilung nötigen“ (BFH V R 164/75 v. 18. 8. 77, BStBl. 1978 S. 46). S. auch § 7 Anm. 396–398.

187–189 Einstweilen frei.

190

II. Zu kürzende Aufwendungen (Abs. 1 Satz 4)

Erweiterung, Ausbau oder Umbau eines Schiffs können wie die Anschaffung oder Herstellung eines WG behandelt werden, obwohl tatsächlich kein WG angeschafft oder hergestellt wird (s. Anm. 185). Infolgedessen beschränkt sich auch der Abzug gem. § 6 b – die Übertragung der stillen Reserve – auf den Aufwand für die Erweiterung, den Ausbau oder den Umbau.

F. Zusätzliche Voraussetzungen für den Abzug bei Anteilen an Kapitalgesellschaften (Aktivitätsklauseln, Abs. 1 Sätze 5 u. 6)

191

I. Allgemeine Erläuterungen zu Sätzen 5 und 6

Überblick: Voraussetzungen für die Übertragung stiller Reserven von Anteilen an KapGes. auf Anteile an KapGes. sind

- Bescheinigung des Bundesmin. für Wirtschaft (Abs. 1 Satz 2 Nr. 5; s. Anm. 180–182);
- bestimmte Tätigkeit der KapGes. (sog. *Aktivitätsklauseln*), und zwar
 - bei inländ. KapGes. nach Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 192–195);
 - bei ausländ. KapGes. nach Abs. 1 Satz 6 (s. Anm. 196–199);
- Erfüllung der Voraussetzungen nach Abs. 4.

Rechtentwicklung: Die Sätze 5 und 6 wurden durch das 2. HStrukturG v. 22. 12. 81 mit Wirkung für Erwerbe nach dem 31. 12. 81 angefügt (s. Anm. 3); über Anteile an ausländ. KapGes. s. Anm. 196.

Bedeutung: Die sog. Aktivitätsklauseln in Abs. 1 Sätzen 5 u. 6 schließen bloße Kapitalanlagen ohne eine über die KapGes. ausgeübte unternehmerische Tätigkeit von der Vergünstigung des § 6 b aus, da die Übertragung stiller Reserven zwischen bloßen Kapitalanlagen nicht der wirtschaftspolitischen Zielsetzung des § 6 b (s. Anm. 4) entspricht.

Verhältnis der Sätze 5 und 6 zueinander: s. Anm. 196.

Andere Möglichkeiten zur Vermeidung der Gewinnverwirklichung: Alternativen zur Übertragung der stillen Reserve nach § 6 b sind, freilich in seltenen Fällen,

- bei *zwangsweisem Ausscheiden* der bisher besessenen Kapitalanteile die Bildung und Übertragung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung (s. Anm. 80);
- der *erfolgsneutrale Tausch* von art-, wert- und funktionsgleichen Beteiligungen (s. Anm. 83).

Verfahrensfragen: Die Voraussetzungen nach Abs. 1 Sätze 5 u. 6 sind nicht im Bescheinigungsverfahren (Abs. 1 Satz 2 Nr. 5), sondern im Veranlagungs- oder Feststellungsverfahren zu prüfen.

II. Abzug von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften (Abs. 1 Satz 5)

1. Die betroffenen Kapitalgesellschaften

192

Sitz und Geschäftsleitung der KapGes., an der der Stpfl. Anteile erwirbt, müssen im Inland liegen. Liegt nur der Sitz oder nur die Geschäftsleitung im Inland, so fallen die Anteile an der KapGes. unter Abs. 1 Satz 6.

Sitz der KapGes. ist derjenige Ort, „der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergl.“ als Sitz der Gesellschaft bestimmt ist (§ 11 AO).

Geschäftsleitung „ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“ (§ 10 AO).

Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland und von Berlin-West (s. § 1 Anm. 24). *DDR und Berlin-Ost* sind einkstl. weder Inland noch Ausland (s. § 1 Anm. 24); die Aktivitätsklauseln nach Abs. 1 Sätze 5 u. 6 gelten daher nicht für Anteile an einer KapGes. mit Sitz oder Geschäftsleitung in der DDR oder Berlin-Ost. Die Frage wird aber keine praktische Bedeutung besitzen.

2. Begünstigte Tätigkeiten nach Satz 5, erster Halbsatz

193

Der Abzug ist nur zulässig „wenn die KapGes. überwiegend“ die begünstigten Tätigkeiten „zum Gegenstand hat“.

„**Zum Gegenstand hat**“: gemeint ist nicht der satzungsmäßige Zweck, sondern die tatsächliche geschäftliche Tätigkeit, da nur der Erwerb von Anteilen an tatsächlich in bestimmter Weise tätigen Gesellschaften begünstigt sein soll.

Überwiegen der begünstigten Tätigkeiten der KapGes. liegt vor, wenn sie mehr als 50 vH der Tätigkeiten der KapGes. ausmachen.

Fraglich ist der *Maßstab* für das „Überwiegen“. Da es auf die Tätigkeiten ankommt, also nicht auf deren Ergebnisse, müßte der Umfang der Tätigkeiten ermittelt werden, wobei etwa die auf die einzelnen Tätigkeiten entfallenden Aufwendungen einen Anhalt bilden könnten, während die Erträge nicht dem Ausmaß der einzelnen Tätigkeiten zu entsprechen brauchen. Vermutlich werden aber die FinVerw. und vielleicht der BFH trotzdem die Erträge als Anzeichen für das Ausmaß der Tätigkeiten verwenden. *Bordewin* (FR 1982 S. 58 = RWP 1982 S. 139) will in Anlehnung an die Aktivitätsklausel des § 8 Abs. 2 AStG auf die „Bruttoerträge“ abstellen. Diese sind aber nur in § 8 Abs. 2 AStG Tatbestandsmerkmal (entsprechend in § 13 AStG, §§ 9 u. 12 GewStG, § 102 BewG; ferner in § 26 Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 Nr. 1 und Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 KStG 1977), nicht dagegen in § 6 b Abs. 1 Sätze 5 u. 6. Obendrein ist der Begriff der Bruttoerträge unklar (vgl. *Flick/Wassermeyer/Becker*, AStG § 8 Anm. 104–104 g) und von der FinVerw. durch den Begriff „Solleinnahmen ohne durchlaufende Posten und ohne eine evtl. gesondert ausgewiesene USt.“ ersetzt worden (BdF v. 20. 2. 75 Tz. 2.5.2.2, BStBl. I S. 265). Da die Aktivitätsklausel des § 6 b Abs. 1 Satz 5 derjenigen in § 1 Abs. 3, § 3 Abs. 2 Nr. 2, § 4 Abs. 1 AIG aF und § 1 Abs. 3 EntwLStG nachgebildet worden ist, kann man die Auslegung jener Vorschriften heranziehen. Dort wurde darauf abgestellt, inwieweit das *Betriebsergebnis* auf den begünstigten Tätigkeiten beruht und inwieweit das *Betriebsvermögen* den begünstigten Tätigkeiten gewidmet ist (*Blümich/Falk*, XI. AIG § 1 Rz. 24 mit Hinweis auf FinMin. NRW v. 1. 2. 62 Abschn. IV Abs. 2 zu § 34 d aF EStG, BStBl. 1962 II S. 49). Am einfachsten ist die Beurteilung nach dem *Umsatz* (*Kieschke/Klexath/Muuss/Müller-Gatermann*, DStZ 1982 S. 71 I. Sp. Beispiel; *Zeitler*, BB 1982 S. 284).

Der Ort der Betätigung ist gleichgültig, da das Gesetz keine Unterscheidung macht. Liegt aber die *Geschäftsleitung* im Ausland, so gilt Abs. 1 Satz 6, nicht Satz 5.

Die begünstigten Tätigkeiten im einzelnen:

● *Herstellung oder Lieferung von Waren*: Zum Begriff der *Herstellung* s. § 6 Anm. 454. Fertigstellung wird nicht verlangt, Teilfertigung genügt daher, zumal sie unter den Begriff der „gewerblichen Leistungen“ fällt. „*Lieferung*“ ist Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht.

Waren sind bewegliche Sachen, die Gegenstände des Handelsverkehrs sein können (*Hübshmann|Hepp|Spitaler*, AO § 143 Anm. 3; ähnlich *Tipke|Krusse*, AO § 143 Tz. 3: „körperliche Gegenstände, die nach der Verkehrsauffassung gewerbmäßig umgesetzt werden“; Bp.-Kartei OFD Düss./Köln/Münster, B 1981 S. 2511: „Gegenstände, die als Güter des Handelsverkehrs in Betracht kommen.“) Es muß sich um *körperliche Gegenstände* handeln (s. auch § 7 Anm. 343). Herstellung und Lieferung immaterieller Wirtschaftsgüter können aber unter den Begriff „Bewirkung gewerblicher Leistungen“ fallen.

● *Gewinnung von Bodenschätzen*: Begriff der *Bodenschätze* s. § 7 Anm. 522, 524. *Gewinnung* ist die Urproduktion, die Förderung; Erforschung, Transport und Verarbeitung, sofern sie getrennt von der Gewinnung betrieben werden, fallen aber unter den Begriff „Bewirkung gewerblicher Leistungen“.

● *Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft*: Begriff der LuF s. Erläut. zu § 13. „Betrieb“ einer LuF liegt bei eigener Bewirtschaftung vor; nicht bei *Verpachtung*, uE auch dann nicht, wenn der Verpächter den Betrieb als fortgeführt behandelt (s. § 14 Anm. 74), da die von der Aktivitätsklausel des § 6 b Abs. 1 Satz 5 verlangte unternehmerische Intensität der Tätigkeit fehlt (aA *Flick|Wassermeyer|Becker*, AStG, Anm. 95 zu § 1 AIG); dagegen ist die Vermietung oder Verpachtung einzelner Wirtschaftsgüter unschädlich, da sie als schädlich nur bei der „Bewirkung gewerblicher Leistungen“ genannt wird (glA *Flick|Wassermeyer|Becker* aaO). Kein Betrieb einer LuF liegt vor bei *Liebbaberei*, die nach der Rspr. auch bei einer KapGes. möglich ist (BFH I R 123/68 v. 4. 3. 70, BStBl. S. 470); glA *Flick|Wassermeyer|Becker* aaO Anm. 91.

● *Bewirkung gewerblicher Leistungen* erfolgt bei Bewirkung von Leistungen im Rahmen eines Gewerbebetriebs; Begriff s. Erläut. zu § 15 Abs. 1 Nr. 1. Nach § 8 Abs. 2 KStG 1977 sind bei Stpfl., die nach dem HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind, alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln; nach BFH I R 139–140/74 v. 20. 10. 76 (BStBl. 1977 S. 96) kann eine KapGes. ohnehin nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. – Unter die gewerblichen Leistungen fallen auch solche, die nur infolge der Rechtsform der KapGes. gewerblich sind, also losgelöst von der Rechtsform nicht gewerblicher Art wären (FinMin. NRW v. 12. 5. 76, Hessen v. 20. 9. 76 u. Schlesw.-Holst. v. 1. 10. 76, StEK EntwLStG § 1 Nr. 1 = B S. 1085 = BB S. 684 = FR S. 327).

Nicht begünstigte gewerbliche Leistungen: Auch wenn die Leistungen der KapGes. im Rahmen eines Gewerbebetriebs bewirkt werden, ist der Erwerb der Anteile an der KapGes. nicht nach § 6 b begünstigt, wenn die Leistungen in der *Vermietung* und (gemeint ist: oder) *Verpachtung* von Wirtschaftsgütern bestehen (über die Begriffe *Vermietung* und *Verpachtung* s. §§ 535, 581 BGB). Zur *Verpachtung* rechnet Abs. 1 Satz 5 die Überlassung von Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen (sog. Know-how; wie grundsätzlich auch das bürgerliche Recht, *Palandt|Putzo*, BGB 42. Aufl. Anm. 1 vor § 581). Der Lizenzvertrag über ein gewerbliches Schutzrecht enthält pachtartige Elemente und wird hier zu Abs. 1 Satz 5 unter den Begriff des Pachtvertrags iS der Vorschrift zu

rechnen sein. Das entspricht dem Zweck der Aktivitätsklausel, nicht das bloße Halten von Vermögen zu begünstigen, und dieser Zweck kommt auch in der oben erwähnten Behandlung der Überlassung von Know-how zum Ausdruck.

Betriebsaufspaltung (Begriff s. § 15 Anm. 13 e [1]): Ob die Vermietung oder Verpachtung wesentlicher Betriebsgrundlagen seitens einer Besitz-KapGes. an das Betriebsunternehmen eine schädliche „Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern“ iSd. § 6 b Abs. 1 Satz 5 bildet, wenn das Besitzunternehmen eine begünstigte Tätigkeit ausübt, ist zweifelhaft. Überwiegend verneint wurde die Frage im Fall eines Besitzpersonenunternehmens zu den gleichartigen Aktivitätsklauseln in § 1 Abs. 3, § 3 Abs. 2 Nr. 2, § 4 Abs. 1 AIG aF und § 1 Abs. 3 EntwLStG (BdF v. 24. 3. 71, StEK EntwHilfeStG § 1 Nr. 12 = B S. 796; *Flick/Wassermeyer/Becker*, AStG, Anm. 85 zu § 1 AIG, Anm. 48 zu § 1 EntwLStG; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, EntwLStG § 1 Anm. 9; *Söffing*, IWB F. 3 Gr. 3 S. 578). Der Wortlaut des § 6 b Abs. 1 Satz 5 läßt aber eindeutig eine bloße Vermietung oder Verpachtung seitens der KapGes., deren Anteile der Stpfl. erwirbt, nicht genügen (deshalb eine begünstigte Tätigkeit einer Besitz-KapGes. ablehnend *Blümich/Falk*, XI. AIG § 1 Rz. 27 und EntwLStG § 1 Rz. 71). Ferner geht es bei der Beurteilung des Besitzpersonenunternehmens um die Qualifizierung seiner Einkünfte (Gewerbebetrieb oder Vermietung und Verpachtung); hier dagegen ist die Qualifizierung der Einkünfte der KapGes. als gewerblicher nicht fraglich, vielmehr geht es um die unternehmerische Intensität ihrer Tätigkeit. Um die erforderliche Intensität zu bejahen, wird die von der Rspr. vertretene Vorstellung, Besitz- und Betriebsunternehmen hätten einen „einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen“ (s. § 15 Anm. 13 e [1]; BFH I R 77/77 v. 18. 6. 80, BStBl. 1981 S. 39), wohl nicht ausreichen.

Einstweilen frei.

194

3. Halten einer Beteiligung (Satz 5, zweiter Halbsatz)

195

Abs. 1 Satz 5 begünstigt die Übertragung stiller Reserven auf Anteile an einer KapGes. nur dann, wenn die Gesellschaft in bestimmter Weise tätig ist. Das Halten einer Beteiligung, als eine nur vermögensverwaltende Tätigkeit, ist nicht begünstigt. Satz 5, zweiter Halbsatz, macht aber eine Ausnahme unter zwei Voraussetzungen:

- wenn die Beteiligung der haltenden KapGes. in wirtschaftlichem Zusammenhang mit ihren eigenen, nach dem ersten Halbsatz begünstigten Tätigkeiten gehalten wird (sog. Funktionsholding) und
- wenn außerdem die Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, überwiegend Tätigkeiten der begünstigten Art zum Gegenstand hat.

Ähnlich § 1 Abs. 3 letzter Satz Nr. 1 b EntwLStG

Beteiligung: Das Gesetz spricht nur von der Beteiligung an einer „Gesellschaft“. Gemeint sind aber wohl nur Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, da bei Beteiligungen an Personengesellschaften die Ergebnisse den Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet werden. – *Begriff der Beteiligung* s. § 6 Anm. 790.

Eigene Tätigkeiten der die Beteiligung haltenden KapGes. s. Anm. 193.

Wirtschaftlicher Zusammenhang mit eigenen Tätigkeiten der die Beteiligung haltenden KapGes.: Eine gleichartige Regelung enthält § 8 Abs. 2 Nr. 2 AStG. Der Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhangs erscheint auch in § 3 c, § 9 Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 1 Nr. 1 a u. § 50 Abs. 1 Sätze 1 u. 3 EStG, § 10 Abs. 4 AStG. Vgl. dazu BdF v. 11. 7. 74 Tz. 8.21.3 (BStBl. I S. 464): „Ein wirtschaftlicher Zusammenhang iSd. § 8 Abs. 2 Nr. 2 AStG liegt vor, wenn wegen der

eigenen aktiven Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft eine Beteiligung gehalten wird (zB Beteiligung der Produktionsgesellschaft zum Absatz der von ihr hergestellten Waren). Es genügt nicht, daß die Beteiligung gehalten wird, um Interessen eines Dritten zu fördern. Ein wirtschaftliches Interesse, das lediglich auf das Halten von Beteiligungen gerichtet ist, ist unerheblich.“ Zweifelhaft uE insofern, als hier auf den Zweck des Haltens der Beteiligung („wegen“) abgestellt wird; nach § 8 Abs. 2 Nr. 2 AStG und entsprechend § 6 b Abs. 1 Satz 5 ist ein objektiver Zusammenhang des Beteiligungsbesitzes mit der eigenen Tätigkeit einerseits erforderlich, andererseits genügend (glA *Flick/Wassermeyer/Becker*, AStG § 8 Anm. 110). Im Fall des § 6 b ist der wirtschaftliche Zusammenhang jedenfalls besonders dann gegeben, wenn das Halten der Beteiligung die eigene Tätigkeit der KapGes. fördert, zB hinsichtlich ihrer Bezugs- oder Absatzmöglichkeiten oder ihrer Produktionsweise. Ein mittelbarer Zusammenhang genügt (vgl. demgegenüber § 3 c, wo ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang verlangt wird). Wenn die haltende KapGes. und die Beteiligungsgesellschaft überwiegend gleichartig begünstigte Tätigkeiten ausüben, wird der wirtschaftliche Zusammenhang ohne Ermittlungen unterstellt werden können. Die Tätigkeiten können aber verschieden sein, und der wirtschaftliche Zusammenhang kann trotzdem bestehen. – Vgl. zum wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer eigenen Tätigkeit auch *Flick/Wassermeyer/Becker*, AStG § 8 Anm. 110–110 d.

Überwiegend begünstigte Tätigkeiten der Beteiligungsgesellschaft: s. dazu Anm. 193.

III. Abzug von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften (Abs. 1 Satz 6)

196 1. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 6

Rechtsentwicklung: Der Erwerb von Anteilen an ausländ. KapGes. war früher in § 4 AIG geregelt. In dem dort vorgeschriebenen Bescheinigungsverfahren wurde auf außenwirtschaftliche Ziele abgestellt. Die Bescheinigung des Bundesministers für Wirtschaft war im Vergleich zum Erwerb von Anteilen an inländ. KapGes. leichter zu erlangen; es genügte, daß der Erwerb lediglich unter dem Gesichtspunkt der internationalen Arbeitsteilung oder einer verstärkten weltwirtschaftlichen Verflechtung positiv gewürdigt wurde. In diesen Fällen sollte aber nach Ansicht der BReg. die Bescheinigung nicht mehr erteilt werden (BTDrucks. 9/842 S. 72). Die Voraussetzungen für die Übertragung stiller Reserven auf Anteile an ausländ. KapGes. wurden daher in § 6 b geregelt, § 4 AIG wurde für Erwerbsvorgänge nach dem 31. 12. 81 aufgehoben (Art. 33 des 2. HStruktG v. 22. 12. 81).

Persönlicher Geltungsbereich: Satz 6 gilt für KapGes. mit Sitz *oder* Geschäftsleitung in einem ausländ. Staat (s. dazu Anm. 192). Zur Frage, ob die ausländ. Gesellschaft „Kapitalgesellschaft“ (iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 5) ist, s. Anm. 180.

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 5: Die Regelung in § 6 b Abs. 1 Satz 6 ähnelt derjenigen in Satz 5. Soweit die Tatbestandsmerkmale übereinstimmen, s. dazu Anm. 193.

Unterschiede:

- Die begünstigten Tätigkeiten müssen *ausschließlich oder fast ausschließlich* (nach Satz 5 überwiegend) ausgeübt werden;
- nicht begünstigt sind die Herstellung oder Lieferung von *Waffen*,
- der Betrieb einer *Land- und Forstwirtschaft* und

- die Errichtung und der Betrieb von Anlagen, die dem *Fremdenverkehr* dienen;
- das Halten einer Beteiligung ist den begünstigten Tätigkeiten nur dann zuzuordnen, wenn die *Beteiligung mindestens 25 vH des Nennkapitals* beträgt (diese Begrenzung fehlt in Satz 5) und die Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, *ausschließlich oder fast ausschließlich* begünstigte Tätigkeiten zum Gegenstand hat.

Sonstige Aktivitätsklauseln: Ähnliche Regelungen enthalten § 8 Abs. 2 AStG, § 1 Abs. 3 EntwLStG v. 21. 5. 79, § 5 AIG idF des 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (BStBl. 1982 I S. 247) und § 2a Abs. 2 idF des HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82 (BGBl. I S. 1857; BStBl. 1983 I S. 972).

2. Begünstigte Tätigkeiten nach Satz 6, erster Halbsatz

197

Ausschließlich oder fast ausschließlich muß die KapGes. eine begünstigte Tätigkeit zum Gegenstand haben.

Das Tatbestandsmerkmal „ausschließlich oder fast ausschließlich“ erscheint in ähnlichem Zusammenhang auch in § 34 d Abs. 2 Satz 2 idF des StÄndG 1961 v. 13. 7. 61 (BStBl. I S. 444); § 1 Abs. 2 EntwHStG v. 23. 12. 63 (BStBl. I S. 18) und v. 15. 3. 68 (BStBl. I S. 482), § 1 Abs. 2 EntwLStG v. 13. 2. 75 (BStBl. I S. 164), § 1 Abs. 3 EntwLStG v. 21. 5. 79 (BStBl. I S. 296); § 1 Abs. 3, § 3 Abs. 2 Nr. 2, § 4 Abs. 1 Nr. 1 AIG v. 18. 8. 69 (BStBl. I S. 480), § 5 AIG idF des 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (BStBl. 1982 I S. 247); § 8 Abs. 1 Nr. 7 und Abs. 2 AStG v. 8. 9. 72 (BStBl. I S. 454); § 26 Abs. 2, 4 Nr. 1 u. 5 Satz 3 Nr. 1 KStG 1977; § 102 Abs. 2 BewG; § 9 Nr. 7 u. § 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG; § 4 b Abs. 2 letzter Satz InvZulG idF des BeschäftG v. 3. 6. 82 (BStBl. I S. 560).

Ausschließlich meint: zu 100 vH.

Fast ausschließlich: Dieses Tatbestandsmerkmal bedarf als unbestimmter Rechtsbegriff der Ausfüllung durch den die Rechtsnorm anwendenden Verwaltungsbeamten bzw. Richter (vgl. dazu allg. *Tipke/Kruse*, AO § 5 Anm. 4–7, § 4 Anm. 72). Die FinVerw. hat eine fast ausschließlich begünstigte Tätigkeit angenommen, „wenn das Betriebsergebnis des Unternehmens zu *mindestens 90 vH* auf den bezeichneten wirtschaftlichen Tätigkeiten beruht und das Betriebsvermögen zu mindestens 90 vH den bezeichneten wirtschaftlichen Tätigkeiten gewidmet ist“ (LänderErl. zu § 34 d aF EStG, NRW v. 1. 2. 62, BStBl. II S. 49). Ebenso die Praxis der FinVerw. zum EntwHStG, EntwLStG und AIG (zB OFD Hann. v. 16. 3. 82, StEK AIG Nr. 10: „mehr als 90 vH“ nötig). Grundsätzlich für Grenzziehung bei 90 vH, aber differenzierend BdF v. 20. 2. 75 Tz 2.5.2.3 zu § 19 a F KStG (BStBl. I S. 265) und Abschn. 76 Abs. 9 KStR 1977 f. Da diese Praxis den gesetzsvorbereitenden Organen bei der Einführung von § 6 b Abs. 1 Satz 6 (durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81) bekannt war, darf angenommen werden, daß sie übernommen werden sollte. (Für entsprechende Anwendung von Abschn. 76 Abs. 9 KStR 1977 auch *Kieschke/Klezath/Muuss/Müller-Gatermann*, DStZ 1982 S. 70). Vgl. zu diesem Begriff auch *Flicke/Wassermeyer/Becker*, AStG § 8 Anm. 107 ff. mit Kritik in Anm. 107 i an BdF aaO Abs. 2 (= KStR aaO), wonach unter bestimmten Voraussetzungen auch eine nicht begünstigte Tätigkeit (passiver Erwerb) von weniger als 10 vH schädlich sein soll.

Zeitraum, in welchem die ausländische KapGes. ausschließlich oder fast ausschließlich bestimmte Tätigkeiten zum Gegenstand haben muß, ist nicht ein einzelnes Wirtschaftsjahr. Maßgebend für die Anwendbarkeit des § 6 b soll der Charakter der Gesellschaft als eines in bestimmter Weise tätigen Unternehmens sein. Es kommt daher auf die voraussichtliche künftige Tätigkeit an, für die die bisherige Tätigkeit allerdings ein – widerlegbares – Beweisanzeichen bilden kann.

Der Ort der Tätigkeit der ausländischen KapGes. (Ausland oder Inland) ist gleichgültig, da das Gesetz keine Unterscheidung macht. Auch wenn die Ge-

schäftsleitung im Inland, der Sitz aber im Ausland liegt, ist § 6b Abs. 1 Satz 6, nicht Satz 5 anzuwenden.

Begünstigt sind wie nach Satz 5 (s. Anm. 193):

- die Herstellung oder Lieferung von Waren,
- die Gewinnung von Bodenschätzen und
- die Bewirkung gewerblicher Leistungen.

Nicht begünstigt sind wie nach Satz 5 (s. Anm. 193):

- die Vermietung oder Verpachtung von WG einschließlich der Überlassung von Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen (sog. Know-how).

Zusätzlich von der Begünstigung ausgenommen sind durch Satz 6:

- *die Herstellung oder Lieferung von Waffen*; gemeint sind nicht nur Waffen iSd. WaffenG v. 8. 3. 76 (BGBl. I S. 433) einschl. Jagd- und Sportwaffen, sondern auch militärisches Rüstungsmaterial jeder Art (OFD Düss. v. 20. 6. 75, B S. 1772; OFD Köln v. 23. 7. 75, StEK EntwHStG § 1 Nr. 21);
- die Bewirkung gewerblicher Leistungen, soweit sie in der *Errichtung oder dem Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen*, bestehen; Fremdenverkehr ist „der Reiseverkehr mit vorübergehendem Aufenthalt an fremden Orten zur Erholung, Bildung, zum Vergnügen, zu geschäftlicher oder beruflicher Betätigung, vielfach aus Anlaß besonderer Ereignisse oder Veranstaltungen (Festspiele, Messen, Ausstellungen, Tagungen)“ (*Brockhaus*, Enzyklopädie, 17. Aufl.); betroffene Anlagen sind zB Hotels, Gaststätten, Freizeitparks;
- der Betrieb einer *Land- und Forstwirtschaft*, da in Satz 6 – im Unterschied von Satz 5 – nicht als begünstigte Tätigkeit erwähnt (s. über LuF Anm. 193).

198 Einstweilen frei.

199 3. Halten einer Beteiligung (Satz 6, zweiter Halbsatz)

Von dem Grundsatz, daß das Halten einer Beteiligung – als bloß vermögensverwaltende Tätigkeit – nicht als unternehmerische Tätigkeit der ausländ. KapGes. anzusehen ist, macht Abs. 1 Satz 6, zweiter Halbsatz, eine *Ausnahme* unter drei Voraussetzungen:

- die Beteiligung, die die ausländ. KapGes. besitzt, muß mindestens 25 vH des Nennkapitals betragen;
- die Beteiligung muß in wirtschaftlichem Zusammenhang mit eigenen, nach dem ersten Halbsatz begünstigten Tätigkeiten gehalten werden;
- die KapGes., an der die ausländ. KapGes. beteiligt ist, muß ausschließlich oder fast ausschließlich Tätigkeiten der begünstigten Art zum Gegenstand haben.

Über „*Beteiligung am Nennkapital*“ s. § 17 Anm. 130–131.

Über *wirtschaftlichen Zusammenhang* mit eigenen Tätigkeiten s. Anm. 195.

Über „*ausschließlich oder fast ausschließlich*“ s. Anm. 197.

Erläuterungen zu Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns (abziehbarer Betrag)

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

200

Die Übertragung stiller Reserven gem. § 6 b erfolgt durch Abzug eines Betrags bis zur Höhe von 80 vH oder 100 vH der bei der Veräußerung eines WG aufgedeckten stillen Reserve – des **Veräußerungsgewinns** – von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Reinvestitionsgüter (Abs. 1). Abs. 2 erläutert den Begriff des Veräußerungsgewinns: Veräußerungspreis $\%$ Buchwert zZ der Veräußerung $\%$ Veräußerungskosten, s. näher Anm. 203–210.

Die Ursache der stillen Reserve ist unerheblich. Die stille Reserve braucht nicht durch Preisanstieg, sie kann zB auch durch die Inanspruchnahme einer Bewertungsfreiheit entstanden sein. Die Bewertungsfreiheit kann auch noch im Jahr der Veräußerung des WG in Anspruch genommen worden sein, s. Anm. 210 über Buchwert.

Der Veräußerungsgewinn ist auch dann begünstigt, wenn die aufgedeckte *stille Reserve durch Anwendung des § 6 b gelegt* worden war. Sie kann also durch mehrmalige Anwendung des § 6 b mehrmals übertragen werden, wenn die Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind, zB die sechsjährige Zugehörigkeit des veräußerten WG zum Anlagevermögen.

Die Ursache der Veräußerung ist gleichfalls unerheblich; der Stpfl. schuldet dem FA keine Begründung.

Einstweilen frei.

201, 202

B. Veräußerungsgewinn (Abs. 2 Satz 1)

I. Die Bestandteile des Veräußerungsgewinns

1. Allgemeines

203

Bestandteile des Veräußerungsgewinns sind Veräußerungspreis, Buchwert und Veräußerungskosten.

Veräußerungspreis ist die gesamte, in Geld oder Geldeswert bestehende Gegenleistung für die Veräußerung des einzelnen WG. Der Geldeswert ist notfalls zu schätzen.

Buchwert s. Anm. 210.

Veräußerungskosten sind die durch die Veräußerung veranlaßten Aufwendungen. Sie müssen in unmittelbarer sachlicher Beziehung zum Veräußerungsgeschäft stehen. Dazu gehören zB Kosten der Beratung und Vermittlung, des Vertragsschlusses, Gebühren und Verkehrsteuer; nicht dagegen Gemeinkosten; auch nicht die auf den Veräußerungsgewinn entfallende und nur infolge Anwendung des § 6 b aufgeschobene Gewerbebeertragsteuer (BFH IV R 60/74 v. 27. 10. 77, BStBl. 1978 S. 100; R. Thiel, Übertragung stiller Reserven Tz. 96). S. auch § 16 Anm. 222, § 17 Anm. 246.

Gesamtveräußerungskosten bei Veräußerung mehrerer WG sind, soweit sie nicht bestimmten WG zuzurechnen sind, auf die veräußerten WG aufzuteilen (BFH IV 363/59 U v. 20. 12. 61, BStBl. 1962 S. 186); s. Anm. 205 „*Aufteilung eines Gesamtpreises*“.

204 Einstweilen frei.

205 2. ABC zum Veräußerungspreis

Abwrackprämie als Veräußerungspreis s. Anm. 300.

Aufteilung eines Gesamtpreises für mehrere Wirtschaftsgüter, wenn nicht sämtliche WG in der gleichen Weise begünstigt sind (s. Anm. 125–135), mindestens auf die Gruppen der unterschiedlich begünstigten und auf die nicht begünstigten WG ist nötig, zB bei Verlegung eines Betriebs und Veräußerung der geräumten Fabrikanlage auf Boden, Gebäude und bewegliche Anlagegüter, so daß sich unter Berücksichtigung der ebenfalls aufgeteilten Veräußerungskosten und der Buchwerte die gesondert auf Boden, Gebäude und bewegliche Anlagegüter entfallenden und nach unterschiedlichen Regeln und (ab 1. 1. 82) in unterschiedlicher Höhe übertragbaren Veräußerungsgewinne ergeben. Weitergehende Aufteilung auf die einzelnen WG ist aber angebracht, wenn sich bei einigen ein Veräußerungsverlust ergibt, da dieser mit dem laufenden Gewinn ausgeglichen werden kann. Die Aufteilung soll (im Zweifel) nach dem Verhältnis der Teilwerte der einzelnen WG erfolgen (Abschn. 41 a Abs. 2 EStR 1972 ff.). S. näher § 6 Anm. 304–316.

Die Aufteilung eines Gesamtpreises für ein *bebautes Grundstück* auf Boden und Gebäude ist entbehrlich, wenn die stillen Reserven aus beiden WG nur auf ein Gebäude übertragen werden sollen, nicht aber zB, wenn der Stpfl. einen Gewinn aus der Veräußerung des Bodens nach § 6 b übertragen, einen *Verlust* aus der Veräußerung des Gebäudes dagegen mit positiven Einkünften ausgleichen will. *Wertlosigkeit* eines Teils der veräußerten WG für den Erwerber schließt nach Ansicht des BFH die Notwendigkeit der Aufteilung eines Gesamtpreises nicht aus (s. § 6 Anm. 309–311 mit Kritik). Der Veräußerer kann sie aber vorher vernichten, zB Obstbäume eines Baugrundstücks abholzen und nur den nackten Boden veräußern.

Bei der Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichem *Aufwuchs* auf oder *Anlagen* im Grund und Boden zusammen mit dem dazugehörigen Grund und Boden muß der Veräußerungsgewinn wegen der unterschiedlichen Übertragungsmöglichkeiten (s. Anm. 1) ggf. auf Aufwuchs und Anlagen einerseits und Boden andererseits aufgeteilt werden; ab 1. 1. 82 ist die Aufteilung ggf. auch wegen der Beschränkung der übertragbaren stillen Reserven bei Aufwuchs und Anlagen auf 80 vH nötig. Die Aufteilung eines Gesamtpreises soll (im Zweifel) nach dem Verhältnis der Teilwerte der einzelnen WG erfolgen (Abschn. 41 a Abs. 2 EStR 1972 ff.).

Auslandsbeziehungen: Über Gewinnberichtigung bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland vgl. § 1 AStG.

Betriebsveräußerung s. § 16 Anm. 180–190; § 14 Anm. 46.

Einzelpreise, die die Parteien für mehrere gleichzeitig zwischen den gleichen Personen veräußerte WG vereinbaren, sind steuerlich uE insoweit nicht maßgebend, als einzelne WG in einer wirtschaftlich nicht gerechtfertigten, sondern im Hinblick auf die Anwendung des § 6 b gestalteten Weise unter- oder überbewertet werden (§ 42 AO; aA *Richter*, DStR 1972 S. 549; *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 161), weil die formale Gestaltung der Veräußerungspreise

das wirtschaftlich in Wirklichkeit Gewollte – die angemessenen Preise – verdeckt (s. § 6 Anm. 304, 308). Ebenso, wenn der Stpfl. gar einzelne WG ausdrücklich „*schenk*“ und andere zu einem entsprechend erhöhten Preis veräußert; wirtschaftlich ist keine Schenkung gewollt (s. § 6 Anm. 306).

Entschädigung anlässlich der Veräußerung s. Anm. 300.

Gesamtpreis: s. „*Aufteilung*“, „*Einzelpreise*“.

Land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb: Bei seiner Veräußerung rechnet die OFD Köln (v. 21. 4. 78, StEK EStG § 14 Nr. 19) erstattete GrErwSt. und Zuschüsse für die Errichtung neuer Gebäude zum Veräußerungspreis, nicht dagegen eine Entschädigung für Umzugskosten.

Mehrere Wirtschaftsgüter: s. o. „*Aufteilung*“, „*Einzelpreise*“.

Mitunternehmer: Über Sachwertabfindung beim Ausscheiden s. Anm. 51.

Nahestehende Personen: s. „*Unangemessenes Entgelt*“.

Ratenzahlung und *laufende Bezüge* s. § 16 Anm. 200–219.

Tausch: Bei Veräußerung durch Tausch bestehen die Anschaffungskosten des erworbenen WG im gemeinen Wert des hingegebenen WG (s. § 6 Anm. 324). Mit einem höheren Betrag darf das erworbene WG daher nicht eingebucht werden, auch wenn sein gemeiner Wert (die Gegenleistung für das hingegebene WG) höher ist. Ein Veräußerungsgewinn entsteht daher nur in Höhe des Unterschieds zwischen Buchwert und gemeinem Wert des hingegebenen WG. (GfA *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 106.)

Unangemessenes Entgelt: Veräußerungspreis ist nur das, was nach dem Willen der Parteien eine Gegenleistung für die Veräußerung bilden soll. Wird aus anderen Gründen ein *unangemessen hohes Entgelt* vereinbart, so bildet der unangemessene Teil keinen Bestandteil des Veräußerungspreises (sondern zB eine unentgeltliche Zuwendung, Arbeitslohn, eine vGA, zu dieser s. § 6 Anm. 404). Wird bewußt ein *unangemessen niedriges Entgelt* vereinbart, so kommt es auf den Grund der Preisermäßigung an. Bildet der Unterschiedsbetrag zum angemessenen Entgelt zB Arbeitslohn (bei zu billiger Veräußerung vom ArbG an den ArbN), so ist Veräußerungspreis iSd. § 6 b das vereinbarte Entgelt (FG Rhld.-Pf. v. 17. 2. 81, EFG S. 550, rkr.). Über gemischte Schenkung s. Anm. 300. Bei einer vGA (wegen zu billiger Veräußerung von einer KapGes. an ihren Gesellschafter) wird Veräußerung zum angemessenen Preis und Ausschüttung des Preisnachlasses unterstellt (s. § 6 Anm. 404). Über Veräußerung bei *Mitunternehmerschaften* gegen unangemessenes Entgelt s. auch Anm. 17.

Vermögensabgabeschuld des Veräußerers: Ihre ganze oder teilweise Übernahme durch den Erwerber gehört mit dem Zeitwert zum Veräußerungspreis, s. auch § 16 Anm. 185.

Vieh: Auch der Unterschied zwischen dem tatsächlichen Erlös für Vieh und den bis dahin angesetzten niedrigeren Durchschnittswerten ist begünstigt (glA *R. Thiel*, Übertragung stiller Reserven Tz. 103). *Schlachtprämie*, die zur Beseitigung des Milchüberschusses an einen Landwirt für die Schlachtung einer Milchkuh gezahlt wird, ist nicht Verkaufserlös iS des § 6 b, sondern Ersatz für entgehende Milcheinnahmen in der Zukunft (FinMin. Nds. v. 29. 1. 71, StEK EStG § 13 Nr. 181).

Zahlung Dritter auf Grund der Veräußerung kann ebenfalls zum Veräußerungspreis gehören, s. § 16 Anm. 184, aber auch Anm. 300 „*Entschädigung*“.

II. Nachträgliche Änderung des Veräußerungsgewinns

Ermäßigung des Veräußerungsgewinns (zB durch Minderung des Veräußerungspreises gem. §§ 462, 472 BGB) und damit des gem. § 6 b abziehbaren Betrags: Der bisherige 6 b-Abzug ist zu berichtigen, bei Bestandskraft der Veranlagung zum nächstfolgenden Ende eines noch nicht bestandskräftig erfaßten Wj. Bei einem abnutzbaren Reinvestitionsgut erhöhen sich die AfA; ferner kann der Stpfl. ggf. eine Bewertungsfreiheit (erhöhte Absetzung oder Sonderab-schreibung) in Anspruch nehmen. Entsprechend, wenn der *Veräußerungsgewinn gänzlich wegfällt*, zB wegen Wandlung oder Rücktritt.

Erhöhung des Veräußerungsgewinns (zB durch Berichtigung eines Fehlers bei der Berechnung des Preises): Der Stpfl. kann den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn sich erhöht hat, nach seiner Wahl gem. § 6 b neutralisieren oder versteuern. Die Anwendung des § 6 b ist aber uE nur unter den Voraussetzungen einer Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2; s. Anm. 100) für das Veräußerungsjahr möglich (ggf. anlässlich einer Wiederaufrollung der Veranlagung) da der Abzug nach § 6 b Abs. 1 und die Bildung einer Rücklage nach § 6 b Abs. 3 nur „im Wirtschaftsjahr der Veräußerung“ vorgenommen werden dürfen.

Das **Schicksal der Forderung** auf den Veräußerungspreis berührt uE nicht die Höhe des Veräußerungsgewinns, zB eine Erhöhung wegen Wertsicherung oder Währungsänderung, ein Ausfall wegen Zahlungsunfähigkeit des Schuldners, auch wenn er schon im Jahr der Veräußerung eintritt (glA *Hartmann/Böttcher/Grass*, EStG § 6 b Anm. 5 c; *Henninger*, B 1968 S. 1242, 1973 S. 596 u. StLex. 3, 6 b–6 c S. 6; *Stahlschmidt*, Die Anwendbarkeit der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6 b EStG in Grenzfällen, jur. Diss. Mainz 1975 S. 80 f.; *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 106; aA *R. Thiel*, Übertragung stiller Reserven Tz 93 a für das Jahr der Veräußerung, nicht später; *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 11 a); die Forderung bildet ein WG für sich mit eigenem Schicksal. S. auch § 16 Anm. 193.

Schadensersatzleistung, die eine Partei auf Grund des Veräußerungsgeschäfts leistet, beeinflusst uE nicht den Veräußerungspreis selbst (glA o. V., B 1973 S. 2325; *Henninger*, StLex. 3, 6 b–6 c S. 6 = RWP 1975 S. 47, B 1973 S. 2325; aA o. V., B 1973 S. 596).

207–209 Einstweilen frei.

C. Begriff des Buchwerts (Abs. 2 Satz 2)

Buchwert ist „der Wert, mit dem ein Wirtschaftsgut nach § 6 anzusetzen ist“ (§ 6 b Abs. 2 Satz 2); dh. auf den Zeitpunkt der Veräußerung müssen (oder ggf. dürfen) die Bewertungsregeln des § 6 angewendet werden, als wenn auf diesen Zeitpunkt bilanziert werde. Das bedeutet im einzelnen:

Absetzungen für Abnutzung für die Zeit vom letzten Bilanzstichtag bis zum Tag der Veräußerung sind noch vorzunehmen (§ 6 b Abs. 2 Satz 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7); sie mindern den laufenden Gewinn und erhöhen den übertragbaren Veräußerungsgewinn (Abschn. 41 a Abs. 9 EStR 1965 ff.; *Heuer*, FR 1964 S. 469). Auch für die erst im Jahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten WG sind noch AfA vom Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung bis zum Zeitpunkt der Veräußerung abzusetzen. Ein Rechtsanspruch auf Anwendung des Abschn. 43 Abs. 10 EStR 1978 f. (ganze oder halbe Jahres-AfA) wird

aber nicht bestehen (glA *Ranft*, StLex. 3, 6 b–6 c S. 19; *Henninger*, RWP-Blattei 14 DESt. II B 38 c Ziff. 3 = B 1966 S. 1452 = FR 1967 S. 435 = B 1968 S. 2152), da es sich um eine Vereinfachungsregelung handelt und da sie die Zugehörigkeit des WG zum Betriebsvermögen bis zum Ende des vollen Wirtschaftsjahrs voraussetzt (s. § 7 Anm. 167 über Rumpfwirtschaftsjahr).

Bewertungsfreiheiten (Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen) können noch für das Jahr der Veräußerung in Anspruch genommen werden (Abschn. 41 a Abs. 9 EStR 1965 ff.), und zwar uE mit dem vollen Jahresbetrag; vgl. BFH VI 234/56 U v. 13. 12. 57 (BStBl. 1958 S. 72) zu § 7 b, aber mit einer Begründung, die auch für sonstige Bewertungsfreiheiten gilt. (GlA *Henninger*, StLex. 3, 6 b–6 c S. 7 = RWP 1975 S. 48, B 1968 S. 48, B 1968 S. 2152, 1970 S. 2000.) Das gleiche dürfte für die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 bei Gebäuden gelten, s. § 7 Anm. 463 über den begünstigenden Charakter der Vorschrift (aA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, EStG § 6 b Anm. 107).

Teilwertabschreibung ist zulässig (glA o. V., B 1975 S. 1771).

Einstweilen frei.

211–219

Erläuterungen zu Abs. 3: Bildung und Auflösung einer Rücklage

A. Bedeutung des Abs. 3

220

Wahlrecht: Um den Stpfl. Dispositionsfreiheit für die Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern einzuräumen, gestattet Abs. 3 Satz 1, in Höhe des nach Abs. 1 absetzbaren Betrags (80 vH oder 100 vH des Veräußerungsgewinns) eine Rücklage zu bilden, wenn ein Abzug in Höhe des Veräußerungsgewinns im Jahr der Veräußerung nicht vorgenommen wird. Daß der Abzug nicht vorgenommen werden *konnte*, steht nicht im Gesetz und ist daher nicht zu prüfen; der Stpfl. braucht von der Möglichkeit, den Abzug schon im Jahr der Veräußerung vorzunehmen, nicht Gebrauch zu machen, er kann ihn verschieben, ja er kann ihn schließlich ganz unterlassen, auch wenn er möglich war und auch wenn der Stpfl. von vornherein nicht die Absicht hatte, die aufgedeckte stille Reserve auf andere WG zu übertragen (glA *Kolbeck*, Inf. 1964 S. 451; *R. Thiel*, Übertragung stiller Reserven Tz. 109; *Kleinsorge*, StWa. 1965 S. 37; *Seitbel*, DStR 1965, S. 682; o. V., B 1966 S. 1544, FR 1973 S. 42; *Hellwig*, DStR 1966 S. 364; *Richter*, Inf. 1971 S. 97). Die letzte Möglichkeit hat der Gesetzgeber zur einfacheren Handhabung der Vorschrift bewußt in Kauf genommen (*Falk* und *Uelner*, DStZ 1964 S. 357, 365) und dies durch die Anfügung des Abs. 6 (durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81) mittelbar bestätigt. Das Recht zur Wahl zwischen sofortigem und späterem Abzug ist auch wegen der unterschiedlichen Behandlung der einzelnen angeschafften oder hergestellten WG notwendig (abnutzbar/nicht abnutzbar, unterschiedliche Nutzungsdauer).

Beispiel: Der Stpfl. braucht den Gewinn aus der Veräußerung von gewerblichem Grund und Boden nicht (mit 80 vH des Gewinns) von den Anschaffungskosten der im gleichen Wj. angeschafften Maschinen oder (mit 100 vH) von den Herstellungskosten eines im gleichen Jahr errichteten Gebäudes abzusetzen; vielmehr darf er die Anschaffung von Grund und Boden im folgenden oder übernächsten Wj. abwarten, um nicht AfA zu verlieren.

§ 6 b Anm. 220–225 Abs. 3: Bildung und Auflösung einer Rücklage

Der Stpfl. darf auch den Abzug auf das Wj. der Veräußerung und die 2 oder 4 folgenden Wj. verteilen. Der Abzug ist aber immer nur von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der jeweils in dem betreffenden Wj. angeschafften oder hergestellten *Wirtschaftsgüter* zulässig.

Unmöglichkeit der Übertragung: Wenn bereits bei Bildung der Rücklage (zB erst auf Grund einer Bilanzänderung) feststeht, daß der Stpfl. sie nicht fristgemäß auf Reinvestitionsgüter übertragen kann, soll die Bildung der Rücklage unzulässig sein (*Hellwig*, DStR 1968 S. 364; zust. *Lademann/Söffing/Brockhoff*, EStG § 6 b Tz. 167; *Schmidt/Seeger*, EStG § 6 b Anm. 12). Dies bedeutet sog. Auslegung gegen den Wortlaut des § 6 b, dh. eine mit dem Zweck des § 6 b begründete einengende Auslegung (sog. teleologische Reduktion). Sie setzt voraus, daß der Gesetzgeber, hätte er diesen Sachverhalt bedacht, eine entsprechende engere Regelung getroffen hätte (s. § 2 Anm. 42). Diese Voraussetzung wird hier aber nicht erfüllt sein; denn wenn der Gesetzgeber zur Vereinfachung vom Nachweis der Reinvestitionsabsicht absah (s. o.), ist es nicht ausgeschlossen, daß er auch die Möglichkeit oder Unmöglichkeit einer Reinvestition nicht geprüft wissen wollte, zumal ggf. das scheinbar Unmögliche später doch noch möglich werden kann.

221–224 Einstweilen frei.

B. Die Bildung der Rücklage (Abs. 3 Satz 1)

225 I. Voraussetzungen, Höhe und Zeitpunkt der Rücklagenbildung

Voraussetzungen der Rücklage: Soweit der Stpfl. den Abzug nach Abs. 1 nicht vorgenommen hat, darf er eine Rücklage bilden. Daraus ergibt sich, daß Abzug und Rücklagenbildung dieselben Voraussetzungen haben, nämlich die des Abs. 1 und Abs. 4. Vorschriften über die *Verwendung des Veräußerungserlöses* bestehen nicht (s. Anm. 124).

Wahlrecht: „Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach Abs. 1 nicht vorgenommen haben, können sie... eine... Rücklage bilden“; zum Wahlrecht s. Anm. 142.

Höhe der Rücklage: Die Rücklage darf gebildet werden in Höhe des *Veräußerungsgewinns*, vermindert um den bereits vorgenommenen *Abzug* gem. § 6 b Abs. 1 (über Veräußerungsgewinn s. Anm. 200–210).

Zeitpunkt der Rücklagenbildung (s. auch Anm. 143 zum Zeitpunkt des Abzugs von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten): „Im Wirtschaftsjahr der Veräußerung“ (s. dazu Anm. 147) *kann* die Rücklage gebildet werden; idR geschieht dies im laufenden *Jahresabschluß*, im Fall der Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 Nr. 1) oder -aufgabe (§ 16 Abs. 3) in der *Schlußbilanz* (s. Anm. 297 „Betriebsveräußerung“), bei Ausscheiden eines Mitunternehmers (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 oder 3) in der *Auseinandersetzungsbilanz* (falls eine solche erstellt wird, § 4 a Anm. 3 b, § 5 Anm. 46 c [5]); zu dem in Fällen des § 16 bestehenden Wahlrecht s. § 16 Anm. 23 „Veräußerung eines nach § 6 b begünstigten Wirtschaftsguts *vor* der Betriebsveräußerung oder -aufgabe“.

Die Rücklage kann buchmäßig auch bereits *während des Wirtschaftsjahrs* gebildet werden, dies setzt auch Abs. 6 („volle Wirtschaftsjahre“) voraus; glA *Horlemann* (DStZ 1982 S. 223): Betriebswirtschaftlich werde es zumeist sogar zwingend sein, die Rendite einer Ersatzinvestition spätestens im Zeitpunkt der Fertigstellung oder Anschaffung auch unter dem Aspekt einer Übertragung nach § 6 b zu prüfen.

II. Wirkungen der Rücklagenbildung

226

(Frühere Anm. 226 s. jetzt Anm. 124.)

Die Rücklage mindert (wie sonst nur Rückstellungen, s. § 5 Anm. 60 p) den Gewinn (so Abs. 3 Satz 1). Bei Veräußerung eines nach § 6 b begünstigten WG vor einer *Betriebsveräußerung oder -aufgabe* hat es der Stpfl. daher in der Hand, seinen laufenden Gewinn durch Bildung einer Rücklage in der Schluß- oder Auseinandersetzungsbilanz zu mindern und dann durch Auflösung der Rücklage (s. Anm. 256) in einen tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn zu verwandeln (s. § 16 Anm. 223).

Einstweilen frei.

227–229

C. Übertragung und Auflösung der Rücklage (Abs. 3 Sätze 2–5)

I. Die Übertragung der Rücklage (Abs. 3 Satz 2)

230

Form der Übertragung: Die Übertragung der Rücklage erfolgt nach der Vorstellung des Gesetzgebers dadurch, daß die Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst (Abs. 3 Satz 4) und von den zunächst einmal ungekürzt aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Reinvestitionsgüter ein Betrag in (ganzer oder teilweiser) Höhe der Rücklage im Weg einer außerplanmäßigen Abschreibung abgezogen wird (Abs. 3 Satz 2; so auch handelsrechtlich, vgl. *Haeger*, B 1987 S. 446 f.). Steuerlich bestehen aber gegen die einfachere Buchung „Rücklage an Aktivposten“ keine Bedenken.

Bruttoverfahren: Es ist indessen handelsrechtlich und somit auch steuerlich nicht notwendig, die Rücklage aufzulösen, indem man den entsprechenden Betrag von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Reinvestitionsgüter absetzt. Es ist vielmehr zulässig, die Abschreibungen von den ungekürzten A.- oder H.-Kosten vorzunehmen und demgegenüber laufend Teilbeträge der Rücklage in einer solchen Höhe aufzulösen, daß sich netto nur eine Gewinnminderung in Höhe derjenigen AfA ergibt, die nach den um die Rücklage gekürzten A.- oder H.-Kosten bemessen werden. Allerdings muß dann aus Buchführung und Bilanz ersichtlich sein, daß die Rücklage nun nicht mehr eine solche iS des § 6 b Abs. 3 ist, sondern eine Wertberichtigung zu dem entsprechenden Aktivposten bildet. Vgl. dazu *Haeger* aaO S. 447 ff., 493 ff., 549 f.; s. auch Anm. 144).

Zeitpunkt der Übertragung: Die Rücklage darf nur im *Jahr der Anschaffung oder Herstellung* des Reinvestitionsguts übertragen werden. Über Zeitpunkt der Anschaffung und Herstellung s. Anm. 147. Die Übertragung kann während des Wj., insbes. also sogleich nach der Anschaffung oder Herstellung (s. auch Anm. 143), oder noch bei der Aufstellung des Jahresabschlusses erfolgen. Im zweiten Fall ist darauf zu achten, daß bei einem abnutzbaren Reinvestitionsgut zuerst die Absetzung nach § 6 b und erst dann die AfA vom Restwert vorgenommen werden; Absetzung nach § 6 b sogleich nach der Anschaffung oder Herstellung stellt diese Reihenfolge sicher (zur Bildung der Rücklage während des Wj. s. Anm. 225). Andererseits kann der Stpfl. die während des Wj. erfolgte Übertragung noch bei der Bilanzaufstellung (und später durch Bilanzänderung, ggf. mit Zustimmung des FA, § 4 Abs. 2 Satz 2) ändern, zB die Absetzung bei einem anderen WG vornehmen.

Zwang zur Übertragung der Rücklage besteht nicht (Stpfl. „können“ abziehen). Statt dessen kann auch die Auflösung nach Satz 5 gewählt werden, dann aber evtl. mit Zinszuschlag nach Abs. 6, s. Anm. 299–299 b.

Einstweilen frei.

231, 232

II. Frist für die Übertragung (bzw. Auflösung) der Rücklage (Abs. 3 Sätze 2 u. 3)

1. Gemeinsames zu den Fristen nach Abs. 3 Sätze 2 und 3

233 a) Zwingende Natur der Fristen

Es ist unerheblich, ob es dem Stpfl. *objektiv unmöglich* war, rechtzeitig die beabsichtigte Anschaffung oder Herstellung anderer WG durchzuführen, oder ob er die Frist *schuldhaft* überschritt. (Es steht der Anwendbarkeit des § 6 b ja auch nicht entgegen, wenn der Stpfl. von vornherein die Absicht hatte, die stille Reserve nicht auf ein anderes WG zu übertragen, mit der Bildung der Rücklage also nur eine StStundung erreichen wollte; s. Anm. 220). § 6 b bildet eine Ausnahme von den allgemeinen Gewinnermittlungsbestimmungen; der Anwendungsbereich der Vorschrift darf daher nicht aus Billigkeitsgründen ausgedehnt werden (glA *Rumge*, BB 1972 S. 1448). Zur Begründung einer gegenteiligen Auffassung kann auch nicht herangezogen werden, daß hinsichtlich der Rücklage für Ersatzbeschaffung beim Ausscheiden von WG und infolge höherer Gewalt eine großzügigere Ansicht vertreten wird (s. § 4 Anm. 68 h); denn dort fehlt eine gesetzliche Regelung.

234 b) Berechnung der Fristen

Fristen für die Übertragung der Rücklage s. § 6 b Abs. 3 Sätze 2 u. 3, Abs. 7; s. im einzelnen Anm. 235–244, 299 c–e.

Beginn der Frist ist das Ende des Wj. der Rücklagenbildung (Veräußerung); dh. die Frist erstreckt sich über die beiden folgenden oder die 4 folgenden Wj. Tatsächlich hat der Stpfl. bei Veräußerung am ersten Tag eines Wj. für die Übertragung der stillen Reserve fast 3 bzw. 5 Jahre Zeit.

Wirtschaftsjahre: Die Frist erstreckt sich über 2 oder 4 Wirtschaftsjahre, nicht Kalenderjahre. Ein bei der Umstellung des Wj. entstehendes *Rumpfwirtschaftsjahr* zählt uE als „Wirtschaftsjahr“ iS des § 6 b Abs. 3, da das Gesetz nicht auf einen Zeitraum von zwölf Monaten abstellt (glA *Richter*, BP 1973 S. 103). Das gilt auch dann, wenn die Ergebnisse des letzten vollen Wj. und des Rumpf-Wj. für das gleiche Kj. veranlagt werden (glA *o. V.*, B 1971 S. 408). – Für Zusammenfassung des letzten Rumpf-Wj. einer in eine PersGes. *umgewandelten Kapitalgesellschaft* mit dem etwaigen (ersten) Rumpf-Wj. der Pers.Ges. *Richter/Winter*, DStR 1974 S. 312 im Anschluß an *Loos*, UmwStG 1969 Tz. 352.

Ein **Gesamtrechtsnachfolger** tritt in die Stellung seines Rechtsvorgängers ein, dh. die Frist für die Übertragung der Rücklage läuft weiter.

235 2. Regelfrist von 2 Jahren (Abs. 3 Satz 2)

Grundsätzlich erstreckt sich die Frist für die Übertragung der Rücklage über die auf das Wj. der Veräußerung folgenden beiden Wirtschaftsjahre. Verlängerung auf 4 Jahre s. Anm. 240–244. Verlängerung nach § 82 StädtebaufördG s. Anm. 87, nach § 6 b Abs. 7 s. Anm. 299 c–e. Zwingende Natur der Fristen s. Anm. 233.

236–239 Einstweilen frei.

3. Verlängerung der Frist auf 4 Jahre (Abs. 3 Satz 3)

a) Allgemeines

240

Statt der Frist von 2 Jahren für die Übertragung oder Auflösung der Rücklage gilt eine Frist von 4 Jahren für die Übertragung auf Gebäude und Schiffe,

- die neu hergestellt sind (s. Anm. 241) und
- mit deren Herstellung vor dem Schluß des zweiten Jahrs nach der Rücklagenbildung begonnen worden ist (s. Anm. 243–244).

Verlängerung nach § 82 StädtebaufördG s. Anm. 87; nach Abs. 6 und 7 s. Anm. 299 c–e.

Übertragung der Rücklage nach Fertigstellung: Die Rücklage kann erst im Jahr der Herstellung des Gebäudes oder Schiffs auf die Herstellungskosten übertragen werden. Herstellung ist Fertigstellung (§ 9 a EStDV 1965 ff.). Fertigstellung eines Gebäudes s. § 6 Anm. 456.

Fertigstellung eines Schiffs wurde zu § 7 d EStG 1949–57 angenommen, wenn die Bauarbeiten so weit gediehen waren, daß das Schiff zu seinem bestimmungsgemäßen Zweck verwendet werden konnte. Es war dann unschädlich, wenn es erst später durch Umbau seine schon ursprünglich projektierte vergrößerte Form erhielt und mit einem ebenfalls von Anfang an vorgesehenen doppelten Schiffsboden ausgestattet wurde (FG Hamb. v. 18. 11. 55, EFG 1956, S. 205, rkr.). § 7 d wurde auch angewendet, wenn durch den *Umbau* eines Schiffs seine Klassifizierung geändert wurde. § 6 b behandelt aber in Abs. 1 Satz 3 und 4 den Umbau eines Schiffs gesondert und spricht im Unterschied davon in Abs. 3 von „neu hergestellten“ Schiffen. Die Rücklage kann also bei einem bloßen Umbau eines Schiffs nur spätestens im zweiten auf ihre Bildung folgenden Wj. von den Umbaukosten abgesetzt werden (s. auch Anm. 241).

Zwang zur Übertragung der Rücklage besteht uE auch im Fall der Vierjahresfrist *nicht*, auch wenn die Übertragung möglich wäre (glA *Richter*, BP 1973 S. 104; s. auch Anm. 220). Der Stpfl. kann die Rücklage in jedem der 4 Jahre ganz oder teilweise gewinnerhöhend auflösen, auch wenn ihre Übertragung auf ein Reinvestitionsgut möglich wäre. Er kann die Rücklage im 4. Jahr auflösen, auch wenn ihre Übertragung wegen Fertigstellung des Gebäudes oder Schiffs im 3. Jahr möglich gewesen wäre (aA *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 82 gegen o. V., B 1967 S. 2008).

b) Neu hergestellte Gebäude und Schiffe

241

Gebäude und Schiffe: Begriffe s. Anm. 127, 131.

Neu hergestellt: Erweiterung, Ausbau und Umbau bilden keine „Neuherstellung“ iS des § 6 b Abs. 3 Satz 3 (glA *Blümich/Falk*, XI. § 6 b Anm. 11; o. V., B 1967 S. 2008). Zwar stellt § 6 b Abs. 1 Satz 3 die Erweiterung und den Ausbau und Umbau der Anschaffung oder Herstellung gleich, aber nach Wortlaut und Sinnzusammenhang nur für den Geltungsbereich des § 6 b Abs. 1, während 6 b Abs. 3 Satz 3 ausdrücklich von „neu“ hergestellten Gebäuden und Schiffen spricht. Die Fristverlängerung auf 4 Jahre ist erfolgt, „da die Herstellung von Gebäuden oder Schiffen erfahrungsgemäß eine längere Planungs- und Bauzeit erfordert“ (Finanzausschuß des Bundestags, BTDrucks. IV/2617); diese Überlegung trifft nicht zu bei Erweiterung, Ausbau und Umbau (aA o. V., B 1978 S. 1568).

Einstweilen frei.

242

243 c) Beginn der Herstellung im 2. Jahr

Begriff der „Herstellung“: Er ist im Begriff der Herstellungskosten enthalten. Dieser Begriff wird im EStRecht vielfach verwendet (s. bes. §§ 6, 7–7 g). Verwendet der Gesetzgeber einen Begriff in einem Gesetz mehrfach, so ist der Begriff in diesen Fällen im gleichen Sinn auszulegen, sofern dem nicht besondere, schwerwiegende Umstände entgegenstehen (s. zB § 7 b Anm. 111 mit Rspr. und Kritik); s. aber Anm. 244 „*Stellung des Antrags auf Baugenehmigung*“, dazu auch § 7 Anm. 410.

„Beginn“ der Herstellung: § 6b verlangt nicht „Beginn der Aufwendung von Herstellungskosten“, sondern läßt den Beginn der „Herstellung“ genügen. Das ist also der Beginn der durch die Herstellung veranlaßten Maßnahmen; sie können schon vor der ersten Aufwendung von Herstkosten liegen (zB durch eigene Arbeit des Stpfl. ohne Materialaufwendungen). Anderenfalls beginnt die Herstellung, sobald der Stpfl. Aufwendungen macht, die unter den Begriff der Herstkosten gerechnet werden (glA *Leingärtner*, RWP SG 1.3 S. 57). Dazu gehören uE auch vorbereitende Arbeiten wie *Planungen* (so bei Gebäuden, jedenfalls zum Begriff der Herstellungskosten, BFH VIII R 157/70 v. 13. 11. 73, BStBl. 1974 S. 161; IV R 146/70 v. 6. 3. 75, BStBl. S. 574; IV R 176/72 v. 11. 3. 76, BStBl. S. 614; anderenfalls wäre der Planungsaufwand nicht als Herstellungskosten zu aktivieren, sondern sofort abziehbar; s. auch § 6 Anm. 461; aA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, EStG § 6b Rz. 147; *Schmidt/Seeger*, V. § 6b Anm. 12b). Etwas zurückhaltender BFH IV R 85/81 v. 15. 10. 81 (BStBl. 1982 S. 63 in Bestät. v. EFG 1981 S. 443 betr. Stellung des Antrags auf Baugenehmigung, s. Anm. 244).

§ 4a Abs. 1 Sätze 3 u. 4 (ebenso früher § 4b Abs. 2 Sätze 5 u. 6) InvZulG –, „als Beginn der Herstellung gilt . . .“ – enthält nicht eine „Legaldefinition“ des Begriffs „Beginn der Herstellung“ (so aber o. V., B 1974 S. 2229, 1975 S. 1772 und 1976 S. 2415), sondern eine Fiktion: Die Stellung des Antrags „gilt“ als Beginn der Herstellung, obwohl der tatsächliche Beginn der Herstellung früher oder später liegen kann. Die Regelung dient also der Beweiserleichterung. Sie ist eine Spezialbestimmung und kann daher im Fall des § 6b nicht entsprechend angewendet werden (aA wohl *Söffing*, FR 1982 S. 74).

Unterbrechung der Herstellung ist unerheblich, da ein ununterbrochener Herstellungsvorgang nicht verlangt wird.

Nicht erforderlich ist:

► *Erlaubtheit* des Beginns der Herstellung (Beginn erst nach Erteilung einer behördlich erforderlichen Genehmigung); glA *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 159.

► *Baubeginn* (aA *Schmidt/Seeger*, V. § 6b Anm. 12b), Beginn der Herstellung ist uE genügend. Der Begriff „Baubeginn“ ist enger. Er war von Bedeutung für die Frage, wann ein Darlehen oder Zuschuß iSd. § 7 c zum Wohnungsbau verwendet wurde. Vgl. dazu Abschn. 50 EStR 1953, Abschn. 69/1955–62: „Unter Baubeginn ist im allgemeinen der Zeitpunkt zu verstehen, zu dem mit den Bauarbeiten auf der Baustelle (Trümmerbeseitigung, Beginn der Schachtarbeiten) begonnen wird. Auch die schriftliche Erteilung eines spezifizierten Bauauftrags an den Bauunternehmer oder die Anfuhr nicht unbedeutender Baumaterialien auf dem Bauplatz können als Baubeginn betrachtet werden. Bloße Vorbereitungsarbeiten (Erwerb des Baulands, Planung durch den Architekten oder der Antrag auf Erteilung einer Baugenehmigung) sind in der Regel nicht als Baubeginn anzusehen.“ Für Heranziehung dieser Anweisung auch die FinVerw. zu § 1 Abs. 2 der 1. KonjVO v. 10. 2. 67, StEK EStG § 7 Nr. 48 = BB 1967 S. 1030 = DStR 1967 S. 610 = EDStZ 1967 S. 387. Ebenso zu § 14 Abs. 5 BerlinhilfeG 1968 FinVerw., StEK BHG Nr. 44.

BdF v. 5. 5. 77 Tz. 138 (BStBl. I S. 262, zu § 4b InvZulG) betrachtet als Beginn der Bauarbeiten an einem Gebäude den Zeitpunkt, in dem einer der folgenden Sachverhalte als erster verwirklicht worden ist: Beginn der

Ausschachtungsarbeiten, Erteilung eines spezifizierten Bauauftrags an den Bauunternehmer oder Anfuhr nicht unbedeutender Mengen von Baumaterial auf dem Bauplatz. UE liegt ein „Beginn der Herstellung“ eines Gebäudes oft schon vor dem „Beginn der Bauarbeiten“, zB bereits bei einer der folgenden Maßnahmen: Vermessung der Baugrube, Errichtung der Baustelle (Anfahren von Baubude oder Baumaschine), Verlegung von Versorgungsleitungen (zB für Baustrom). Über Abbruch eines vorhandenen Gebäudes vgl. BdF v. 12. 4. 79, BStBl. I S. 223; o. V., B 1976 S. 2415.

● „Durchführung des Bauvorhabens“: § 6 b verlangt nur Beginn der Herstellung. Ist also dieses Tatbestandsmerkmal erfüllt, so wird es nicht rückwirkend bedeutungslos, wenn das Bauvorhaben nicht durchgeführt wird, gleichviel aus welchen Gründen die Fortsetzung der innerhalb der Zweijahresfrist begonnenen Herstellung unterbleibt. § 6 b verlangt nicht, daß der Stpfl., der innerhalb der Zweijahresfrist zu bauen begonnen hat, aber nicht innerhalb der Vierjahresfrist den Bau festiggestellt hat, die Bilanz zum Schluß des zweiten Jahres – die dem FA bereits eingereicht ist und ggf. bereits einer bestandskräftigen Veranlagung zugrunde gelegen hat – durch Auflösung der Rücklage berichtigt.

Beginn der Herstellung gerade des Reinvestitionsguts? Fraglich ist, ob es auf den Beginn der Herstellung des Reinvestitionsguts selbst oder irgendeines Gebäudes oder Schiffs ankommt: Es erscheint zweifelhaft, ob die Rücklage übertragen werden kann *nur auf solche* Gebäude und Schiffe, mit deren Herstellung bereits vor dem Schluß des 2. auf die Bildung der Rücklage folgenden Wj. begonnen worden ist, oder ob die Rücklage übertragen werden kann auch auf andere Gebäude und Schiffe (zB ein im 3. Jahr begonnenes und im 4. Jahr fertiggestelltes Gebäude), sofern nur fristgemäß mit der Herstellung *irgendeines* Gebäudes oder Schiffs begonnen worden ist. Der Wortlaut des Abs. 3 Satz 3 spricht wohl für die erste Lösung: Die Frist verlängert sich „bei“, dh. für die Übertragung auf neu hergestellte Gebäude und Schiffe, auf 4 Jahre, wenn mit „ihrer Herstellung, dh. mit der Herstellung „dieser“ Gebäude oder Schiffe rechtzeitig begonnen worden ist; auch § 6 b Abs. 3 Satz 5 könnte so verstanden werden (so *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 81; *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 159; *Richter*, BP 1973 S. 104; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, EStG § 6 b Anm. 148.) Der Stpfl. kann die Rücklage aber uE auch dann, wenn er sie auf ein solches Gebäude oder Schiff übertragen könnte, im 3. oder 4. Jahr auflösen (glA o. V., B 1971 S. 456; *Richter/Winter* aaO; aA *Blümich/Falk*, XI. § 6 b Anm. 11 S. 50). Dieser Umstand und die in Anm. 241 wiedergegebene Stellungnahme des Finanzausschusses sprechen wohl eher dafür, daß der Beginn der Herstellung nur als Anzeichen für die Übertragungsabsicht und als Grund für die Fortführung der Rücklage gewertet werden sollte, daß der Stpfl. aber nicht zur Übertragung der Rücklage auf das begonnene Gebäude oder Schiff gezwungen, sondern zur Übertragung oder Auflösung nach allgemeinen Grundsätzen, also auch zur Übertragung auf ein anderes Gebäude oder Schiff, befugt sein sollte (glA *Hartmann/Böttcher/Grass*, EStG § 6 b Anm. 7; *Hellwig*, DStR 1968 S. 366). Da die Frage aus Wortlaut, Sinnzusammenhang und Entstehungsgeschichte des Gesetzes nicht eindeutig zu beantworten ist, sollte man die Zweifelhaftigkeit zu Lasten des Fiskus gehen lassen, dh. die zweite, den Stpfl. günstigere Auffassung gelten lassen.

Persönliche Zurechnung des Herstellungsbeginns: *Von wem* mit der Herstellung „begonnen worden“ sein muß, sagt Abs. 3 Satz 3 nicht. Wäre allein der Stpfl. gemeint, so hätte der Gesetzgeber ihn leicht ebenso wie in § 6 b Abs. 3 Satz 1 u. 2 ansprechen können. Der Wortlaut läßt daher die Deutung zu, daß auch der Beginn der Herstellung durch einen Dritten nebst Anschaffung des neuen Gebäudes oder Schiffs durch den Stpfl. im 3. oder 4. Jahr genügt (*Richter/Winter*, Gewinn-

übertragungen, 2. Aufl. Rz. 157, 159; *Richter*, BP 1973 S. 103). Diese Auslegung wäre namentlich bei Schiffen sinnvoll, da der Reeder nicht selbst baut (*Felix*, BB 1965 S. 559; zust. *Blümich/Falk*, XI. § 6 b Anm. 11; *Rau*, NSt. Stille Res. Anlagevermögen Darst. 1; *Schmidt/Seeger*, EStG § 6 b Anm. 12). Allerdings verlangt § 6 b Abs. 3 Satz 5 Auflösung der Rücklage zum Schluß des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wj., „soweit nicht ein Abzug von den *Herstellungskosten* von Gebäuden oder Schiffen in Betracht kommt, mit deren Herstellung bis zu diesem Zeitpunkt begonnen worden ist“. Wollte der Gesetzgeber den Beginn der Herstellung durch einen Dritten genügen lassen, so hätte er hier sagen müssen: „soweit nicht ein Abzug von den *Anschaffungs-* oder *Herstellungskosten*... in Betracht kommt.“ Diese Überlegung spricht dafür, daß der Stpfl. selbst (oder sein Rechtsvorgänger, in dessen rechtliche Stellung der Stpfl. eingetreten ist, zB als Erbe) bis zum Schluß des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wj. mit der Herstellung eines neuen Schiffs oder neuen Gebäudes begonnen haben muß. UE darf aber diese Unklarheit der gesetzlichen Regelung nicht zu Lasten der Stpfl. gehe.

244 d) **Einzelfragen: Bauantrag, Abbruchbeginn**

Stellung des Antrags auf Baugenehmigung genügt nach BFH IV R 85/81 v. 15. 10. 81 (BStBl. 1982 S. 63 in Bestät. v. EFG 1981 S. 443) „jedenfalls dann, wenn das Bauvorhaben aufgrund des Bauantrags später tatsächlich innerhalb der Vierjahresfrist durchgeführt wird“; dann sei kein Raum für die Annahme, der Stpfl. habe den Bauantrag nur gestellt, um die gewinnerhöhende Auflösung der 6-b-Rücklage aufzuschieben, vielmehr habe er seine Reinvestitionsabsicht dann durch den Beginn der Herstellung dokumentiert; der BFH verweist ferner auf die Zurechnung von Planungskosten zu den Herstellungskosten (s. o.) und – wie die Vorinstanz – auf § 4 b Abs. 2 Satz 5 InvZulG 1975 (BStBl. 1975 I S. 209): „Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden und Gebäudeteilen der Zeitpunkt, in dem der Antrag auf Baugenehmigung gestellt wird“; ähnlich § 8 Abs. 2 letzter Satz InvZulG 1975, § 27 Abs. 15 letzter Satz UStG 1973); der besondere Zweck des § 6 b verlange auch die Berücksichtigung des Bauantrags. Der BFH ist also bestrebt, den Begriff „Beginn der Herstellung“ iSd. § 6 b Abs. 3 Satz 3 in einer dem Zweck der Regelung entsprechenden spezifischen Weise und damit den Begriff der Herstellung – als eines Vorgangs – enger als im allgemeinen einkstl. Sinn auszulegen: Die Maßnahmen müssen derart sein, daß sie die ernsthafte Bauabsicht des Stpfl. dokumentieren, und wenn der Stpfl. innerhalb der Zweijahresfrist (§ 6 b Abs. 3 Satz 2), außer Planungsarbeiten, nur den Bauantrag gestellt hat, muß das Bauvorhaben innerhalb der Vierjahresfrist durchgeführt worden sein. Beide Einschränkungen sind aber uE bedenklich (s. Anm. 243).

Hat der Stpfl. innerhalb der Zweijahresfrist nur den Antrag auf Baugenehmigung gestellt, so soll er mit dem Bau nur dann rechtzeitig begonnen haben, wenn der Antrag noch innerhalb der Zweijahresfrist bei der zuständigen Stelle eingegangen ist; wird der Antrag abgelehnt und ein neuer Antrag gestellt, so soll erst der Eingang des neuen Antrags den Beginn der Herstellung bilden; so *Söffing* (FR 1982 S. 74) im Anschluß an BdF v. 5. 5. 77 Tz. 136 zum InvZulG und zu § 19 BerlinFG. Auch diese Analogie zu jenen Gesetzen ist aber uE unzulässig. Schon wenn der Stpfl. einen Architekten mit der Anfertigung des Antrags auf Baugenehmigung beauftragt, ist dies eine auf die Herstellung des Baus gerichtete Maßnahme (sie verursacht Herstellungskosten in Form des Architektenhonorars). Wird der Bauantrag abgelehnt und die Genehmigung eines anderen Baus beantragt, so liegen insoweit vergebliche Aufwendungen vor, aber der Stpfl. hat auch in diesem Fall mit der Herstellung *eines* Gebäudes – wenn auch nicht des dann

tatsächlich in Angriff genommenen – in Reinvestitionsabsicht begonnen; s. zu dieser Frage Anm. 243.

Abbruchbeginn: Abbruchkosten eines in Abbruchsabsicht erworbenen, weder technisch noch wirtschaftlich verbrauchten Gebäudes werden als Teil der Herstellungskosten des an seiner Stelle errichteten neuen Gebäudes angesehen (s. § 6 Anm. 686–690); der Beginn des Abbruchs (wozu auch die Planung des Abbruchs gehört) bildet dann den Beginn der Herstellung des neuen Gebäudes (BdF v. 12. 4. 79, BStBl. I S. 223). „Wird ein Gebäude abgerissen, das der Stpfl. auf einem ihm bereits gehörenden Grundstück errichtet“ (oder mit dem Grundstück angeschafft) „hatte oder das er ohne Abbruchsabsicht erworben hat, dann ist der Abbruch als Beginn der Herstellung anzusehen, wenn zwischen Abbruch des alten und Beginn des Baus des neuen Gebäudes ein wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht... Für die Reinvestitionsfrist nach § 6 b Abs. 3 Satz 3 EStG kann davon ausgegangen werden, daß ein wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht, wenn der Abbruch eines Gebäudes vor dem Schluß des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wj. erfolgt und das neue Gebäude innerhalb des verlängerten Reinvestitionszeitraums fertiggestellt wird“ (BdF aaO).

Einstweilen frei.

245–249

III. Auflösung der Rücklage (Abs. 3 Sätze 4 und 5)

1. Auflösung der Rücklage bei Übertragung der stillen Reserve (Abs. 3 Satz 4) 250

Abs. 3 Satz 4 spricht auch bei Übertragung der Rücklage auf ein Reinvestitionsgut von „Auflösung“. Die Vorschrift geht davon aus, daß der Rücklagenbetrag nicht unmittelbar gegen die Anschaffungskosten des Reinvestitionsguts gebucht wird (was möglich wäre, s. Anm. 230), sondern daß für das mit ungekürzten Anschaffungskosten gebuchte Reinvestitionsgut eine außerplanmäßige Abschreibung erfolgt, die dann gem. Abs. 3 Satz 4 durch eine gewinnerhöhende Rücklagenauflösung zu neutralisieren ist (vgl. auch Anm. 230).

Einstweilen frei.

251, 252

2. Auflösung der Rücklage mangels Übertragung der stillen Reserve (Abs. 3 Satz 5)

a) Notwendige und freiwillige Rücklagenauflösung 253

Notwendige Auflösung: Soweit die Rücklage nicht fristgemäß übertragen wird, ist sie mit Fristablauf aufzulösen, dh. zum Ende des 2. oder 4. Jahrs, das auf das Jahr der Veräußerung und Bildung der Rücklage folgt.

Die Wortfassung des § 6 b Abs. 3 Satz 5: „Ist eine Rücklage am Schluß des... Wirtschaftsjahrs noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen“ enthält nur scheinbar den Widerspruch, daß die Rücklage in der Bilanz gleichzeitig vorhanden und, da in dieser Bilanz aufgelöst, nicht vorhanden ist (aA *Söffing*, DStZ 1982 S. 180). Der Sinn der Bestimmung ist klar: Ist die Rücklage nicht vorher übertragen oder aufgelöst worden, so ist sie in der Schlußbilanz des auf ihre Bildung folgenden 2. oder 4. Wj. aufzulösen.

Notwendige frühere Auflösung bei Unmöglichkeit einer fristgerechten Übertragung der Rücklage? Die Fristverlängerung von 2 auf 4 Jahre bei Gebäuden und Schiffen gilt nur insoweit, als ein Abzug der Rücklage, die am Schluß

des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wj. noch vorhanden ist, von den Herstellungskosten von Gebäuden oder Schiffen „in Betracht kommt, mit deren Herstellung bis zu diesem Zeitpunkt begonnen worden ist“ (§ 6 b Abs. 3 Satz 5). Das ist – so läßt der Gesetzeswortlaut sich verstehen – nicht der Fall, soweit bei der Bilanzaufstellung für das zweite Jahr bereits feststeht, daß ein *Abzug nicht möglich sein wird*. Bei dieser Auslegung des Gesetzes ergeben sich folgende

Beispiele: I. Der Stpfl. veräußert ein Gebäude mit Gewinn und bildet eine Rücklage gem. § 6 b von 1 000 000 DM. Im zweiten auf das Wj. der Veräußerung folgenden Wj. beginnt er mit dem Bau eines Gebäudes, dessen Herstellungskosten höchstens 200 000 DM betragen werden. (Mit der Herstellung eines anderen Gebäudes oder eines Schiffs hat der Stpfl. nicht begonnen.) Dann kommt ein Abzug der Rücklage in Höhe von 800 000 DM nicht in Betracht; sie ist insoweit bereits aufzulösen.

II. Wie oben, jedoch betragen die Herstellungskosten des Gebäudes voraussichtlich mindestens 1 000 000 DM. Bei der Aufstellung der Bilanz für das zweite auf das Wj. der Rücklagenbildung folgende Wj. steht aber bereits fest, daß das Gebäude am Ende des vierten Wj. nicht fertiggestellt sein wird. Auch hier kommt ein Abzug der Rücklage nicht mehr in Betracht; sie ist aufzulösen, soweit nicht der fertiggestellte Teil des Gebäudes als selbständiges Gebäude anzusehen ist (sog. abschnittsweiser Aufbau) und die Rücklage insoweit zu übertragen ist.

Was für das zweite Jahr gilt, muß erst recht für das dritte Jahr gelten, wenngleich § 6 b Abs. 3 Satz 5 nur das zweite Jahr erwähnt.

Beispiel: Rücklage aus Verkauf eines Gebäudes 1 000 000 DM. Beginn der Herstellung eines Gebäudes, das als Reinvestitionsobjekt allein in Betracht kommt, im zweiten, Fertigstellung im dritten Jahr nach Bildung der Rücklage. Der Stpfl. überträgt aber die Rücklage nicht im dritten Jahr. Dann kommt ein Abzug im vierten Jahr nicht mehr in Betracht; die Rücklage ist daher im dritten, nicht im vierten Jahr aufzulösen. (GlA *Richter*, BP 1973 S. 104; aA o. V., B 1967 S. 2008.)

Diese Auslegung des § 6 b Abs. 3 Satz 5 ist jedoch ebenso zweifelhaft wie diejenige des § 6 b Abs. 3 Satz 3, Anm. 243. Aus den dort erwähnten Überlegungen läßt sich auch die Ansicht vertreten, daß jede wegen Herstellungsbeginns mögliche Übertragung genügt, ohne daß die Höhe der Übertragung abzuschätzen ist (glA o. V., B 1967 S. 2008; *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 79; *Hartmann|Böttcher|Grass*, EStG § 6 b Anm. 7; *Hellwig*, DStR 1968 S. 366). Daher erscheint auch hier eine großzügigere Auslegung geboten.

Freiwillige frühere Auflösung: § 6 b Abs. 3 Satz 5 verlangt Auflösung der Rücklage, wenn sie am Schluß des 2. oder 4. Wj. nach dem Wj. ihrer Bildung noch vorhanden ist. Daß sie bis dahin mangels Übertragung bestehen bleiben muß, läßt sich weder aus dem Wortlaut noch aus dem Zweck des Gesetzes schließen. Da der Stpfl. die Rücklage auch dann bilden kann, wenn er ihre Übertragung von vornherein gar nicht beabsichtigt, ist auch die Auflösung der Rücklage vor Fristablauf anzuerkennen, auch in Teilbeträgen in verschiedenen Jahren (glA OFD Köln v. 18. 3. 71, B S. 1891 = BB S. 1183; *Sarx*, FR 1966 S. 210; o. V., B 1966 S. 1544; *Steinfeld*, Inf. 1966 S. 413; *Hartmann|Böttcher|Grass*, EStG § 6 b Anm. 8; *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 85; o. V., B 1970 S. 180; *Richter*, Inf. 1971 S. 97; *Richter|Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 154; *Söffing*, FR 1977 S. 298; aA *Steinfeld*, Inf. 1966 S. 413).

Auflösung während des Wirtschaftsjahrs ist uE handelsrechtlich und steuerlich zulässig (glA *Kiene*, B 1982 S. 724; *Horlemann*, DStZ 1982 S. 223 f.; *E. Schmidt*, B 1982 S. 574; *Söffing*, DStZ 1982 S. 180; *Zeitler*, BB 1982 S. 284; aA *Bauer*, BB 1982 S. 531; *Siegel*, B 1983 S. 54), ebenso wie die Bildung und die Übertragung der Rücklage während des Wj. (s. Anm. 225 und 230). Zwar erfolgt die Auflösung einer nicht verwendeten Rücklage üblicherweise erst als Abschluß-

buchung bei der Aufstellung des Jahresabschlusses. Jedoch kann dem Stpfl. nicht verwehrt werden, eine solche schlichte Buchung „Rücklage an Ertrag“ schon vorher vorzunehmen, zumal er daran ein außersteuerliches Interesse haben kann, zB bei Eintritt oder Ausscheiden eines Gesellschafters bei einer bestehenden bzw. fortbestehenden PersGes. (s. § 5 Anm. 46 c [5] über Zwischenbilanz), aus familien- oder erbrechtlichen Gründen, wegen Aufnahme eines Kredits oder zur eigenen besseren Übersicht. S. auch Anm. 299 a.

Handelsbilanz: Ungeachtet dessen, daß § 6 b Abs. 3 letzter Satz nur die Zulässigkeit der Rücklagenbildung von einem mindestens gleich hohen Ausweis in der HBil. abhängig macht, setzt die freiwillige Auflösung uE wegen der Maßgeblichkeit der StBil. von der HBil. voraus, daß die Rücklage auch in der HBil. nicht mehr fortgeführt wird (aA *Blümich/Falk*, XI. § 6 b Anm. 11 S. 52).

Auflösung bei Mitunternehmern: s. Anm. 23 aE.

Einstweilen frei.

254, 255

b) Wirkung der Rücklagenauflösung

256

Die Auflösung der Rücklage erhöht den Gewinn im Wj. der Auflösung; es erfolgt keine Berichtigung des Gewinns für das Jahr der Rücklagenbildung, auch keine „Nachversteuerung“.

Verlustausgleich, Verlustabzug: Soweit nach Auflösung der Rücklage bei den betreffenden Einkünften ein Gewinn entsteht, ist er mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten auszugleichen und ggf. gem. § 10 d abzusetzen. Über die Reihenfolge von Verlustausgleich und Verlustabzug s. § 10 d Anm. 15–20. Droht in einem folgenden Wj. ein Verlust und weicht das Wj. vom Kj. ab, so kann der Stpfl. das Wj. ohne Zustimmung des FA auf das Kj. umstellen (s. § 4 a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 1975 ff.) und dadurch den Verlust des Rumpf-Wj. mit dem im vorhergehenden Wj. eingetretenen Gewinn aus der Auflösung der Rücklage ausgleichen, da beide Wj. für ein einziges Kj. veranlagt werden (glA *Richter*, Inf. 1971 S. 97; o. V., B 1971 S. 409). S. aber auch § 10 d EStG 1975 ff. über Verlustrücktrag.

Betriebsveräußerung oder -aufgabe: Über Auflösung einer *bereits bestehenden 6 b-Rücklage* s. § 16 Anm. 266. Für einen Veräußerungsgewinn iS des § 6 b Abs. 1 Satz 1, der bei einzelnen Wirtschaftsgütern im Jahr der Betriebsveräußerung entstanden ist, kann noch in der auf den Tag der Betriebsveräußerung aufzustellenden Bilanz eine 6 b-Rücklage gebildet werden, da die Bilanz nach allgemeinen Regeln aufzustellen ist (§ 16 Abs. 2 Satz 2), § 6 b daher hierbei noch anwendbar ist. Dem Betriebsvermögen, das sich aus dieser Bilanz ergibt, ist dann der Veräußerungspreis (abzüglich Veräußerungskosten) gegenüberzustellen; der Unterschied bildet den Gewinn aus der Betriebsveräußerung. Der Gewinn aus der Veräußerung der einzelnen WG kann also aus einem Teil des laufenden Gewinns in einen Teil des Veräußerungsgewinns umgeformt werden.

Die Auflösung einer Rücklage, die anlässlich einer Betriebsveräußerung *gebildet* worden ist, in einem späteren Jahr ergibt einen laufenden, nicht tarifbegünstigten Gewinn (BFH IV R 150/78 v. 4. 2. 82, BStBl. S. 348 in Bestät. v. EFG 1979 S. 14).

Einstweilen frei.

257–259

D. Ausweis der Rücklage in der Handelsbilanz (Abs. 3 Satz 6)

260

I. Grundsätzliches

Nach § 6 b Abs. 3 letzter Satz ist „eine Rücklage nur zulässig“, wenn in der Handelsbilanz „ein entsprechender Passivposten in mindestens gleicher Höhe ausgewiesen wird“ (höher darf er sein). Damit sollte eine Ausschüttung der begünstigten Gewinne verhindert werden (Begr., BTDrucks. IV/2400 S. 64). Ausschüttungen gibt es freilich nur bei KapGes. Das Gesetz verlangt aber die Bilanzierung in der HBil. für alle Stpfl., dh. auch für Personenunternehmen (glA o. V., FR 1970 S. 171). Die Höhe der Rücklage muß also in der HBil. mindestens ebenso hoch sein wie in der StBil., und zwar nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht nur im Jahr der Bildung, sondern auch in den folgenden Jahren, da „eine Rücklage“, dh. das Bestehen einer Rücklage in jeder in Betracht kommenden Bilanz angesprochen wird. (glA *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38 a, B 1967 S. 750; *Richter|Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 147.)

Handelsrechtliche Wirksamkeit der HBil. ist nötig (glA FG Hamb. v. 24. 8. 73, EFG 1974 S. 7, rkr., betr. Partenreederei). *Anfechtbarkeit* ist unschädlich, da die Feststellung des Jahresabschlusses durch die Hauptversammlung erst durch ein auf Anfechtungsklage ergangenes rkr. Urteil nichtig wird, §§ 257, 241 Nr. 5, 248 AktG (entsprechende Anwendung bei der GmbH, vgl. *Scholz*, GmbHG, 4./5. Aufl. § 42 Anm. 21, § 45 Anm. 16; *Schilling|Zutt* in Hachenburg, GmbHG 7. Aufl. Anh. 47 RdNr. 49; *Scholz|Karsten Schmidt*, GmbHG 6. Aufl. § 45 Anm. 50), § 51 GenG.

Fehlende Handelsbilanz: Wer keine Handelsbilanz aufstellt und dazu auch nicht verpflichtet ist, braucht die Rücklage nur in der Steuerbilanz auszuweisen (Abschn. 41 b Abs. 2 EStR 1965 ff.: zB Landwirte). S. auch Anm. 226 über Betriebsveräußerung. Entsprechendes gilt ggf. bei *Mitunternehmern* (s. u.).

Ausweis in Ergänzungs- oder Sonderbilanzen von Mitunternehmern (zB bei Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen) reicht uE wegen der Personenbezogenheit des § 6 d aus (s. Anm. 24).

Betriebsveräußerung: Wenn der Stpfl. den Betrieb veräußert und infolgedessen keine Buchführung mehr besitzt und wenn er die stille Reserve nicht sogleich auf WG eines anderen Betriebs überträgt, muß er eine vorhandene oder anlässlich der Veräußerung gebildete Rücklage noch „buch- und bestandsmäßig weiter nachweisen“; so Abschn. 41 b Abs. 7 EStR 1965 ff.; nach § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 EStG 1965 ff. muß die Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden können. Dazu genügt aber uE ein Blatt Papier mit einer Bilanz (glA Nds. FG v. 12. 9. 79, EFG 1980 S. 117, rkr.; *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38 c Ziff. 11 u. B 1975 S. 120), auf deren Passivseite die Rücklage und auf deren Aktivseite der gleiche Betrag als negatives Kapital steht, wenn der Stpfl. nicht andere Aktivwerte, insbesondere ein Bankkonto mit dem Erlös, ausweist; s. auch Anm. 226. (*Richter*, DStR 1972 S. 549 und *Richter|Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 161 lassen die formlose Aufzeichnung der Rücklage ge-

nügen. Vgl. auch *Seithel*, DStR 1965 S. 680; *Sarx*, FR 1966 S. 214; o. V., B 1970 S. 952, FR 1973 S. 42.)

Mehrere Betriebe s. Anm. 293.

II. Bilanzierung der Rücklage in der Handelsbilanz

261

Bildung der Rücklage: Zur Neutralisierung des Veräußerungsgewinns ist *Neubildung* der Rücklage erforderlich. Eine am letzten Bilanzstichtag in der HBil. bereits vorhandene *freie Rücklage* kann uE nicht in eine 6 b-Rücklage umgedeutet werden, auch nicht bei entsprechender Umbezeichnung (aA *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 143 = FR 1974 S. 288 bei einer bereits für Investitionen bestimmten Rücklage; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, EStG § 6 b Anm. 40). Zwar wird in einem solchen Fall scheinbar dem Wortlaut des Abs. 3 letzter Satz entsprochen, wonach die Rücklage nur „ausgewiesen“ zu sein braucht. Wie sich aber aus dem Zweck der Bestimmung, eine Ausschüttung des Veräußerungsgewinns zu verhindern, ergibt, ist mit „ausgewiesen wird“ gemeint, daß der Veräußerungsgewinn durch *Bildung* der Rücklage neutralisiert wird; das ist bei der bloßen Umdeutung einer vorhandenen Rücklage nicht der Fall.

Zusammenfassung in einem Bilanzposten: Die bei *mehreren Wirtschaftsgütern* oder in *mehreren Wirtschaftsjahren* begünstigt aufgelösten stillen Reserven können in der *Bilanz* in einem einzigen Posten „Rücklage gemäß § 6 b EStG“ zusammengefaßt werden. Aus der Buchführung dagegen muß ersichtlich sein, in welcher Höhe und bei welchen der in § 6 b Abs. 1 Satz 1 genannten WG im einzelnen Wj. stille Reserven aufgelöst und in Rücklage gestellt und welche Rücklage und in welcher Höhe in einem späteren Wj. auf andere WG übertragen oder aufgelöst worden ist (Abschn. 41 b Abs. 3 EStR 1965 ff.; vgl. dazu *Uelner*, BP 1965 S. 1, DStZ 1966 S. 133 f.).

Beispiel: In der Bilanz zum 31. 12. 81 ist eine „Rücklage gem. § 6 b EStG“ in Höhe von 500 000 DM enthalten. Sie setzt sich nach den Büchern wie folgt zusammen: Rücklage aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in 1981 380 000 $\%$. Übertragung auf Gebäude im Jahr 1981 280 000 = 100 000 DM; aus der Veräußerung beweglicher Wirtschaftsgüter in 1980 220 000 $\%$. Übertragung auf bewegliche WG im Jahr 1981 120 000 = 100 000 DM; aus der Veräußerung in 1981 von Boden 250 000 DM und von Gebäuden 50 000 DM.

Auflösung der Rücklage in HBil. und StBil.: Eine in der HBil. gewinnerhöhend aufgelöste Rücklage kann wegen der Bindung an den HBil.-Ansatz in der StBil. nicht fortgeführt werden; war die Rücklage in der HBil. höher als in der StBil. und wird die Rücklage in der HBil. teilweise aufgelöst, so wirkt sich die Auflösung steuerlich nur insoweit aus, als der Ansatz in der HBil. unter denjenigen in der StBil. sinkt. Bindung der StBil. an die HBil. gilt uE auch dann, wenn die Rücklage aus irgendwelchen Gründen *in der HBil. zwangsläufig aufgelöst* wird (aA *Richter/Winter*, FR 1974 S. 288); denn es gibt nur eine HBil., die in den steuergesetzlich vorgeschriebenen Punkten korrigiert wird (s. § 5 Anm. 49 f [2] u. 49 g [7]). Auflösung in der HBil. ist daher Auflösung iS des § 6 b, und für eine davon abweichende nur steuerliche Fortführung fehlt uE eine gesetzliche Grundlage. Aus dem gleichen Grund ist uE eine Auflösung nur in der StBil. nicht möglich (aA *Littmann*, XIII, § 6 b RdNr. 87 a; *Richter/Winter* aaO u. Gewinnübertragungen, 2. auf. Rz. 147).

Differenzen zwischen HBil. und StBil. bei der Rücklagenübertragung: Zu unterscheiden sind zwei Fälle: Ist der *Veräußerungsgewinn in der HBil. höher* als in

der StBil. (weil der HBil.-Ansatz des veräußerten WG niedriger war als in der StBil.), so braucht nur der steuerliche Gewinn in beiden Bilanzen in Rücklage gestellt zu werden (zust. o. V., FR 1970 S. 171, B 1972 S. 800 u. B 1974 S. 2228; Richter/Winter, FR 1974 S. 287; zur AG vgl. Scheffler, Wprg. 1968 S. 544; Hauptfachausschuß des Inst. d. Wpr. 4/1968, Wprg. 1969 S. 17).

Ist dagegen der *Veräußerungsgewinn in der HBil. niedriger* als in der StBil., so kann die Bildung einer Rücklage in der HBil. insoweit nicht verlangt werden, da es buchungstechnisch an dem Gegenposten des Gewinns fehlt und eine Ausschüttung des begünstigten Gewinns nicht in Betracht kommt (zust. o. V., FR 1970 S. 171, B 1972 S. 800 u. B 1974 S. 2228; Richter/Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 144 und FR 1974 S. 287; OFD Münster v. 15. 7. 74, StEK EStG § 6 b Nr. 32 = FR 1974 S. 447; aA Littmann, XIII. § 6 b RdNr. 86 a). „Nach Übertragung der in der StBil. gebildeten Rücklage ist jedoch der Buchwert des Ersatzwirtschaftsguts“ (Reinvestitionsguts) „in der HBil. dem Buchwert in der StBil. in der Weise anzugleichen, daß in der HBil. kein höherer Wert ausgewiesen wird als in der StBil.“ (OFD Münster aaO; Henninger, RWP 1975 S. 43).

262–269 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 4: Weitere Voraussetzungen für die Anwendung des § 6 b

270

A. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)

Ordnungsmäßige Buchf. ist nicht erforderlich; s. Anm. 291.

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 s. § 4 Anm. 3–4 n; über Gewinnermittlung nach § 5 s. § 5 Anm. 4–7. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 genügt nicht zur Anwendung des § 6 b; s. aber § 6 c.

Mehrere Betriebe: Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 sowohl im veräußernden als auch im anschaffenden oder herstellenden Betrieb genügt, da die zutreffende verfahrensmäßige Anwendung des § 6 b dann gesichert ist; dh. in weiteren Betrieben des Stpfl. braucht der Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt zu werden. Andererseits läßt § 6 c, wenn auch für einen engeren Kreis von WG, die Übertragung stiller Reserven auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder nach § 13 a zu. Es ist nicht anzunehmen, daß die Übertragung stiller Reserven zwischen Betrieben mit Vermögensvergleich einerseits und Betrieben mit Überschußrechnung oder Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen andererseits ausgeschlossen werden sollte, soweit es sich um die in § 6 c genannten WG handelt (Grund und Boden, Gebäude, Aufwuchs oder Anlagen usw.). S. aber auch Anm. 293.

Wechsel der Gewinnermittlungsart s. Anm. 73.

Schätzung des Gewinns bedeutet Schätzung desjenigen Gewinns, der sich bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ergeben hätte. Daher steht eine solche Schätzung der Anwendung des § 6 b nicht entgegen. Bei Vollschätzung (Begriff s. § 5 Anm. 14 d) fehlt aber regelmäßig die Verfolgbarkeit in der Buchführung (§ 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 5).

271, 272 Einstweilen frei.

B. Sechsjährige Zugehörigkeit der veräußerten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)

I. Überblick

273

Die veräußerten WG müssen im Zeitpunkt der Veräußerung ununterbrochen zum *Anlagevermögen* (s. Anm. 274) einer *inländischen Betriebsstätte* (s. Anm. 275–276) des *veräußernden Stpfl.* (s. Anm. 277) gehört haben, und zwar grundsätzlich während eines *Zeitraums von 6 Jahren*; (s. Anm. 280–283); über Ausnahmen von der Fristsetzung s. Anm. 280.

II. Zugehörigkeit zum Anlagevermögen

274

Begriff Anlagevermögen und Abgrenzung vom Umlaufvermögen s. § 6 Anm. 253–265. Zu § 6 b gilt nichts anderes. S. insbes. § 6 Anm. 261 (unter „Dauer der Verwendung“) darüber, daß die *Sechsjahresfrist* des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 nur einer von mehreren Umständen ist, die eine Vermutung für die Zugehörigkeit eines WG zum Anlagevermögen begründen können, aber nicht zwingend begründen.

Wechsel vom Anlagevermögen zum Umlaufvermögen ist möglich (zB durch Verschrottung des WG vor seiner Veräußerung und Veräußerung des Schrotts, s. Anm. 131), nach der Rspr. auch zB durch Vorbereitung einer Veräußerung wie Parzellierung eines unbebauten Grundstücks oder Aufteilung eines Mietwohngrundstücks in Eigentumswohnungen; s. näher § 6 Anm. 265 „Grundstücke“. Diese Rspr. erschwert aber die Anwendung des § 6 b, zB durch Zwang zum geschlossenen Verkauf, ggf. an einen zwischengeschalteten Erwerber. Sie widerspricht auch der handelsrechtlichen Auffassung, daß WG des Anlagevermögens nicht durch die Vorbereitung zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen oder durch die Veräußerung zu Umlaufvermögen werden (s. § 6 Anm. 258). Die FinVerw. nimmt daher keinen Übergang von AnlVerm. in UmlVerm. an, wenn in Verkaufsabsicht *Grund und Boden parzelliert* oder das Eigentum an einem Grundstück in *Eigentumswohnungen* aufgeteilt, aber die bisherige Nutzung bis zur Veräußerung fortgesetzt wird (BdF u. FinMin. Nds. v. 29. 10. 79, BStBl. I S. 639 = B S. 2250; Abschn. 41 c Abs. 1 EStR 1981; *Bordewin*, BB 1979 S. 1597; *a. V.*, B 1980 S. 42, 1974 S. 18, 1975 S. 1051; *Henninger*, RWP 1975 S. 36).

Beim *gewerblichen Grundstücksandel* (Kauf eines Grundstücks, Parzellierung, Bebauung und Verkauf) liegt Umlaufvermögen vor (s. § 6 Anm. 265 „Grundstücke“). Eine Ausnahme gilt aber für diejenigen Gebäude und Eigentumswohnungen, die der Stpfl. vermietet; sie bilden Anlagevermögen. Auf den späteren Veräußerungsgewinn ist § 6 b allerdings nur anwendbar, wenn die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Nr. 2 verstrichen ist.

Ein *buchführender Land- und Forstwirt*, der ein bisher land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück mit Miet- oder Geschäftshäusern bebaut und vermietet, darf das Grundstück weiterhin als (gewillkürtes) Betriebsvermögen behandeln (FinVerw. v. 11. 4. 80, StEK EStG § 4 BetrVerm. Nr. 29 = B S. 856 = BB S. 610 = DStR S. 316 = FR S. 217 = Inf. S. 456). Das Grundstück gehört zum Anlagevermögen, ein späterer Veräußerungsgewinn ist unter den Voraussetzungen des § 6 b begünstigt. *Erwirbt* dagegen ein Land- und Forstwirt ein unbebautes Grundstück, um es mit Miet- oder Geschäftshäusern zu bebauen und zu ver-

§ 6b Anm. 274–275 Abs. 4: Weitere Anwendungsvoraussetzungen

mieten, oder erwirbt er Miet- oder Geschäftshäuser zur Vermietung, so lehnt die FinVerw. eine Behandlung dieser WG als gewillkürtes BetrV ab (OFD Frankf. v. 14. 4. 81, Inf. S. 305; aA *Streit*, Inf. 1981 S. 556, wenn die Mieteinnahmen im landw. Betrieb verwendet werden).

Wechsel vom Umlaufvermögen zum Anlagevermögen ist unschädlich, wenn das WG jedenfalls zZ seiner Veräußerung 6 Jahre zum Anlagevermögen (einer inländischen Betriebsstätte) gehört hat. So – eindeutig – der Wortlaut des Abs. 4 Nr. 2, und das entspricht auch dem Zweck des § 6 b, die Umschichtung von Anlagevermögen zu erleichtern.

Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung auf Anlagevermögen in § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird bestätigt durch BVerfG 1 BvR 74/75 v. 1. 7. 75, StRK EStG § 6 b R. 5.

Betriebsvermögen muß das veräußerte WG im Zeitpunkt seiner Veräußerung noch bilden; es darf also nicht vorher in das Privatvermögen übergegangen sein (BFH IV R 167/80 v. 19. 3. 81, BStBl. S. 527). Das ergibt sich schon daraus, daß es „Anlagevermögen“ nur bei BetrV gibt; über sog. einbringungsgeborene Anteile s. Anm. 76.

III. Zugehörigkeit zu einer inländischen Betriebsstätte

275 1. Inländische Betriebsstätte

Inland sind die Bundesrepublik Deutschland und Westberlin (§ 1 Abs. 1 EStG 1975 ff.; s. § 1 Anm. 24). Der Gewinn, der aus der Veräußerung von WG in *ausländischen Betriebsstätten* erzielt wird, ist nach der Gesetzesfassung auch dann nicht begünstigt, wenn er mangels einer Regelung in einem DBA oder gem. § 2 Abs. 1 Satz 3 AIG im Inland stpfl. ist. Dies entspricht der Zielsetzung des § 6 b, die inländ. Wirtschaftsstruktur zu fördern; s. Anm. 4. (Kritik vgl. *R. Thiel*, Übertragung stiller Reserven Rz. 63 und StKongrRep. 1965 S. 189; *Hellwig*, DStR 1968 S. 368.)

Betriebsstättenbegriff: S. § 12 AO; die Vorschrift gilt für alle Steuern (§ 1 AO). „Unternehmen“ iS des § 12 Abs. 1 AO ist auch die Ausübung der Land- und Forstwirtschaft und der selbständigen Arbeit.

Betriebsaufspaltung: Das Besitz-Personenunternehmen übt in den der Betriebskapitalges. pachtweise überlassenen Betriebsstätten regelmäßig keinen eigenen Gewerbebetrieb mehr aus (BFH VI B 31/63 v. 10. 6. 66, BStBl. S. 598); gleichwohl sind diese Betriebsstätten solche iS des § 6 b. S. auch Anm. 300 „*Betriebsaufspaltung*“.

Ferienwohnung: Darüber, wann bei Vermietung einer Ferienwohnung eine gewerbliche Betriebsstätte besteht, vgl. BFH III R 167/73 v. 25. 6. 76 (BStBl. S. 728) und die entsprechende Zusammenstellung der Voraussetzungen durch BdF v. 5. 5. 77 Tz. 88, BStBl. I S. 256.

Doppelbesteuerungsabkommen regeln den Begriff der Betriebsstätte zT enger, und diese Regelung geht derjenigen des § 12 AO vor (vgl. *Tipke/Kruse*, AO 1977 § 12 Anm. 21–22). Soweit ein DBA eingreift, bestimmt sich daher der Begriff der Betriebsstätte iSd. § 6 b Abs. 4 nach dem DBA (glA *Kumpf*, Besteuerung inländ. Betriebsstätten von StAusländern, Köln 1982 S. 224). Überführt der Stpfl. zB ein WG aus einer inländ. Einrichtung, die zwar iSd. § 12 AO, nicht aber iSd. DBA eine Betriebsstätte bildet, in eine inländische Betriebsstätte iSd. DBA, so beginnt erst in diesem Zeitpunkt die Zugehörigkeit zu einer inländ. Betriebsstätte iSd.

§ 6 b und damit der Lauf der Sechsjahresfrist. (GlA R. Thiel, Übertragung stiller Reserven Tz. 64; Richter/Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 49; aA Hartmann/Böttcher/Grass, EStG § 6 b Anm. 9 b.)

„Eine“ inländische Betriebsstätte: Gemeint ist „irgendeine“ Betriebsstätte des veräußernden Stpfl. (BFH IV R 136/77 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 84). Ein Verbleib in derselben Betriebsstätte ist nicht erforderlich; § 6 b ist personen-, nicht betriebsbezogen (s. Anm. 116); es reicht aus, wenn die stillen Reserven innerhalb der 6-Jahres-Frist „bei dem veräußernden Steuerpflichtigen angewachsen sind“ (BFH IV R 136/77 aaO). Daher ist die Überführung aus der einen in eine andere inländ. Betriebsstätte, auch bei unterschiedlichen Einkunftsarten, für die Sechsjahresfrist unschädlich (Abschn. 41 c Abs. 2 EStR 1965 ff.).

2. „Zugehörigkeit“ zu einer inländischen Betriebsstätte

276

Erforderlich ist ununterbrochene Zugehörigkeit des WG zum *Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte* während der Sechsjahresfrist.

Zugehörigkeit: Maßgebend ist die *wirtschaftliche Zugehörigkeit*, nicht der Ort, an dem sich das WG befindet.

Deshalb genügt es uE für die sechsjährige Zugehörigkeit zur Betriebsstätte, wenn *Pflanzen* 6 Jahre zum Betrieb des Stpfl. gehört haben; das sie sich 6 Jahre in dem mitveräußerten Boden befunden haben, verlangt das Gesetz nicht (zust. Richter/Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 33; aA Felsmann, Inf. L 1966 S. 261). Ferner unterbricht zB die Verwendung eines WG einer inländ. Betriebsstätte im *Ausland* uE so lange nicht die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen der Betriebsstätte, als durch den Auslandseinsatz weder eine gesonderte Betriebsstätte begründet wird noch das WG in stärkerem Maß einer ausländ. als der inländ. Betriebsstätte dient. (AA BMWF v. 28. 7. 71, StEK, EStG § 6 B Nr. 26; dazu kritisch Richter, FR 1972 S. 143.) Über Berücksichtigung der *Doppelbesteuerungsabkommen* s. oben Anm. 275. Über *Flaggenwechsel eines Schiffes* s. Abschn. 41 a Abs. 5 aE EStR 1972 ff.

Objektive Zugehörigkeit des WG zur Betriebsstätte ist erforderlich und genügend. Sie ist auch dann gegeben, wenn das WG vom FA zeitweilig zu Unrecht nicht als Betriebs-, sondern als Privatvermögen des Stpfl. behandelt worden ist (glA o. V., B 1967 S. 750; OFD Köln v. 19. 7. 72, StEK EStG § 6 b Nr. 27).

Geht aber ein betrieblich genutzter unselbständiger *Gebäudeteil aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen* über, weil er gem. Abschn. 14 EStR nunmehr als notwendiges BetrV zu behandeln ist, so beginnt die Sechsjahresfrist erst mit diesem Zeitpunkt, also ungeachtet der schon vorher bestehenden betrieblichen Nutzung (glA Richter, BP 1970 S. 68).

Wechsel der Gewinnermittlungsart (nach § 5, § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3) oder der *Einkunftsart* ändert nichts an der Zugehörigkeit des WG zur gleichen Betriebsstätte (vgl. auch BFH GrS 1/73 v. 7. 10. 74, BStBl. 1975 S. 168: Strukturwandel von Gewerbe zu Land- und Forstwirtschaft bewirkt keine Entnahme). S. aber § 6 b Abs. 4 Satz 2: keine Übertragung stiller Reserven aus einem Gewerbebetrieb in das Betriebsvermögen der Land- und Forstwirtschaft oder der selbständigen Arbeit.

Teilweise private Nutzung des WG ist unerheblich; maßgebend ist allein, ob es zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehört. Eine Ausnahme gilt bei gemischt genutzten Grundstücken.

Verpachtung eines Betriebs: Die verpachteten WG gehören zu einer Betriebsstätte, solange der Stpfl. den Betrieb nicht als aufgegeben behandelt; s. § 15

Anm. 13 d, § 14 Anm. 74 (glA o. V., B 1968 S. 287; *Richter*, DStR 1972 S. 550). Hat er ihn als aufgegeben behandelt, so beginnt die Zugehörigkeit der WG zu einer inländischen Betriebsstätte in dem Zeitpunkt, in dem der Stpfl. den Betrieb wieder selbst führt. Irrtümliche Behandlung der Pachteinahmen als solcher aus Vermietung und Verpachtung ändert nichts daran, daß der verpachtete Betrieb eine Betriebsstätte iSd. § 6 b blieb, und unterbricht daher nicht die Sechsjahresfrist (glA o. V., B 1965 S. 1646; *Seithel*, DStR 1965 S. 584).

277 **3. Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte des veräußernden Stpfl.**

Nach hM ist § 6 b keine „betriebsbezogene“, sondern eine „personenbezogene“ Begünstigung (s. Anm. 116). Daraus folgert die Rspr. des BFH (uE zu Recht, s. u.), daß es nicht genügt, „wenn das veräußerte Wirtschaftsgut sechs Jahre lang zum Anlagevermögen einer bestimmten ‚inländischen Betriebsstätte‘ oder irgendeiner inländischen Betriebsstätte gehörte, gleichgültig, wem diese Betriebsstätte einkommensteuerrechtlich persönlich zuzurechnen ist. Vielmehr ist erforderlich, daß das Wirtschaftsgut mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Betriebsvermögen gerade des veräußernden Steuerpflichtigen gehörte...“ (BFH IV R 136/77 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 84; ähnlich BFH IV R 12/80 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 90). *Überführung* des WG *zwischen mehreren Betriebsstätten* des Stpfl. ist unschädlich, s. Anm. 275 aE.

Stellungnahme: Der Wortlaut des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 läßt Zugehörigkeit zu „einer“ inländ. Betriebsstätte genügen, verlangt also nicht ausdrücklich, daß das WG während der ganzen Sechsjahresfrist zu einer Betriebsstätte gerade des veräußernden Stpfl. gehört hat. Danach wäre ein *Wechsel des Stpfl.*, bes. durch *Veräußerung*, unschädlich. Dieser Wortauslegung widerspricht aber der Zweck der Sechsjahresfrist, die Begünstigung von Spekulationen zu verhindern (Begr., BTDrucks. IV/2400 S. 64). Würde man annehmen, daß die Zugehörigkeit des WG zur inländ. Betriebsstätte irgendeines Stpfl. genügt, so würde die Vorschrift sich nur gegen die Begünstigung von WG aus ausländ. Betriebsstätten richten. Die Sechsjahresfrist soll sicherstellen, daß die beim Stpfl., und zwar nur bei ihm, während einer längeren Zeit eingetretene Wertsteigerung des WG begünstigt wird. Man wird daher hier der teleologischen Auslegung den Vorzug vor der Wortauslegung geben, also verlangen müssen, daß das WG zu irgendeiner inländ. Betriebsstätte gerade *des veräußernden Stpfl.* selbst gehört hat (glA ohne Begründung *Uelner*, DStZ 1964 S. 366; Abschn. 41 Abs. 2 EStR 1965 ff., auch bei Betriebsstätten, deren Einkünfte zu *verschiedenen Einkunftsarten* gehören; zur sog. Auslegung gegen den Wortlaut s. auch § 2 Anm. 42).

Unterbrechung der Sechsjahresfrist liegt daher nicht nur bei *entgeltlicher Einzelveräußerung* eines WG, sondern auch bei einer *entgeltlichen Betriebsveräußerung* vor (BFH IV R 136/77 und IV R 12/80 aaO) und bei einer Mitunternehmerschaft insoweit, „als das Gesellschaftsvermögen innerhalb der Frist insgesamt oder anteilig infolge einer Änderung in der personellen Zusammensetzung oder in den Beteiligungsverhältnissen einkommensteuerrechtlich Gegenstand entgeltlicher Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge war...“ (BFH IV R 136/77 aaO); über *Mitunternehmer* s. weiter Anm. 19.

Unentgeltliche Übertragung des ganzen Betriebs unterbricht die Sechsjahresfrist nicht, anders die unentgeltliche Übertragung einzelner WG (s. Anm. 300 „*Unentgeltlicher Erwerb*“); s. weiter Anm. 300 „*Einbringung eines Betriebs in eine KapGes.*“, „*Einbringung eines Betriebs in eine PersGes.*“, „*Einbringung einzelner WG in eine KapGes.*“, „*Einbringung einzelner WG in eine PersGes.*“, „*Formwechselnde Umwandlung*“, „*Gesamtrechtsnachfolge*“, „*Umwandlung einer KapGes.*“, „*Verschmelzung*“.

Besitzzeitanrechnung nach § 24 iVm. § 23 Abs. 1 und § 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1977 s. Anm. 19.

Einstweilen frei.

278, 279

IV. Sechsjahresfrist

1. Allgemeines zur Fristsetzung

280

Bedeutung: Die Fristsetzung soll vermeiden, daß durch § 6 b spekulative Geschäfte begünstigt werden (Begr., BTDrucks. IV/2400 S. 64), dh. also Geschäfte, bei denen die Anschaffung oder Herstellung bereits in der Absicht erfolgte, durch Ausnutzung einer Wertsteigerung Gewinn zu erzielen. Ob aber eine Spekulationsabsicht vorgelegen hat oder nicht, ist gleichgültig. Auch wenn der Stpfl. ein WG, auf das er gem. § 6 b eine stille Reserve übertragen hat, schon vor Ingebrauchnahme wieder veräußert, gilt die Sechsjahresfrist bei diesem WG (glA o. V., B 1966 S. 1909). Allenfalls kann in Betracht kommen, die Übertragung der stillen Reserve auf dieses WG durch Bilanzänderung rückgängig zu machen.

Geltungsbereich: Die Fristsetzung gilt für alle in Abs. 1 Satz 1 aufgeführten WG, ausgenommen

- *lebendes Inventar* land- und forstwirtschaftlicher Betriebe (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 zweiter Halbsatz) und
- bei der *Abfindung eines Gesellschafters* anlässlich der Umwandlung einer KapGes. (§ 17 UmwStG 1977).

Dauer der Frist: Sie beträgt grundsätzlich 6 Jahre, jedoch 2 Jahre in den Fällen des § 82 StädtebauFördG (s. Anm. 87).

Unterbrechung der Frist: s. Anm. 277.

Einstweilen frei.

281

2. Berechnung der Frist

282

Beginn und Ende der Frist: Die Frist läuft vom Tag der *Anschaffung oder Herstellung* des WG bis zum Tag seiner *Veräußerung*. Zeitpunkt der Anschaffung und der Herstellung s. Anm. 147. Wurde es aus dem Privatvermögen des Stpfl. *ingelegt*, so beginnt die Frist mit der betrieblichen Zweckwidmung (glA o. V., B 1965 S. 1684; R. Thiel, Übertragung stiller Reserven Tz. 66); s. näher § 4 Anm. 45 o. Wird bisheriges Privatvermögen notwendiges Betriebsvermögen, so beginnt die Frist mit dem Beginn der betrieblichen Nutzung, bei einem Gebäudeteil, der die Wertgrenze iSd. Abschn. 14 Abs. 2 EStR überschreitet, in diesem Zeitpunkt (glA DStPr. EStG § 6 b Nr. 7; Richter, BP 1970 S. 68). – Zeitpunkt der Veräußerung ist der Zeitpunkt der Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht.

Berechnung der Frist: Die Frist rechnet nach *Kalenderjahren*, nicht nach Wirtschaftsjahren. *Fristberechnung* s. § 108 AO iVm. § 187 Abs. 1 (der Tag der Anschaffung oder Herstellung wird nicht mitgerechnet), § 188 Abs. 2 BGB (die Frist endet mit Ablauf desjenigen Tags, der durch seine Zahl dem Tag entspricht, in den die Anschaffung oder Herstellung fällt); so auch BdF v. 1. 10. 76, BStBl. I S. 595.

Beispiel: Anschaffung am 31. 7. 77, Fristbeginn am 1. 8. 77, Fristablauf mit dem Ende des 31. 7. 83. Die Veräußerung ist begünstigt, wenn sie frühestens am 1. 8. 83 erfolgt.

Wird Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zum *Beginn eines Tags* ver-

einbart und durchgeführt, so rechnet dieser Tag mit (§ 187 Abs. 2 BGB). Im Beispielsfall endet dann die Frist bereits mit Ablauf des 30. 7. 83.

S. auch Anm. 300 „Schachtelbeteiligung“.

Geringfügige Unterschreitung der Frist ist schädlich (glA Richter/Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 71).

283 3. Gegenstand der Frist

Die Frist bezieht sich auf das *einzelne Wirtschaftsgut* iSd. Abs. 1 Satz (s. u.) und bei Mitunternehmern auf seinen Anteil am einzelnen WG (s. Anm. 18).

Das einzelne Wirtschaftsgut ist maßgebend, auch wenn mehrere WG miteinander wirtschaftlich in Zusammenhang stehen wie zB Boden und darauf befindliches Gebäude. Ist eine *zusammenhängende Grundstücksfläche in Teilen zu verschiedenen Zeiten* angeschafft worden, so bleiben die Grundstücksteile selbständige WG (BFH I R 195/69 v. 29. 9. 71, BStBl. 1972 S. 13); die Sechsjahresfrist läuft daher getrennt für die einzelnen Teile. Das gleiche gilt uE, wenn ein *bebautes Grundstück* in Teilen zu verschiedenen Zeiten von *Privatvermögen zu Betriebsvermögen* wird; die Teile werden steuerlich wie einzelne WG behandelt (s. Abschn. 14 EStR 1981); glA DStPr. EStG § 6 b Nr. 7. Ebenso, wenn nach und nach *Miteigentumsanteile* an einem WG erworben werden (glA Richter/Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 87).

Wird umgekehrt ein *Grundstück parzelliert* oder ein *Gebäude in Eigentumswohnungen aufgeteilt*, so beginnt die Sechsjahresfrist für jedes einzelne, nach der Teilung vorhandene WG bereits mit der Zuführung des ungeteilten WG zum Anlagevermögen (BdF v. 29. 10. 79, BStBl. I S. 639).

Selbständige Gebäudeteile sind gegenüber dem Hauptteil des Gebäudes selbständige WG (s. auch § 6 Anm. 654–660). Die Frist für Hauptteil und selbständigen Gebäudeteil ist daher uE getrennt zu berechnen (glA Abschn. 41 c Abs. 4 EStR 1965 ff.; DStPr. EStG § 6 b Nr. 7; o. V., B 1974 S. 848; Henninger, RWP 1975 S. 35; aA o. V., FR 1969 S. 435; Littmann, XIII. § 6 b RdNr. 42 a).

Beispiel: Der Stpfl. schafft ein Gebäude an, versieht es zwei Jahre später mit einem Ladeneinbau, den er getrennt vom Gebäude aktiviert, und veräußert es nach weiteren 5 Jahren mit Gewinn. Dann ist der Kaufpreis auf den Hauptteil des Gebäudes und den Ladeneinbau aufzuteilen; der Gewinn aus der Veräußerung des Hauptteils (Anteil am Veräußerungspreis $\frac{1}{2}$ Anteil an den Veräußerungskosten $\frac{1}{2}$ Buchwert) ist im Rahmen des § 6 b begünstigt, der Gewinn aus der Veräußerung des Ladeneinbaus dagegen nicht, da die Sechsjahresfrist noch nicht verstrichen ist.

Bei einem unselbständigen Gebäudeteil dagegen ist die Frist einheitlich nur für das Gebäude zu berechnen, auch wenn innerhalb der Sechsjahresfrist Aufwendungen für Erweiterung, Ausbau oder Umbau des Gebäudes (oder Schiffs) erfolgten und eine stille Reserve nach § 6 b auf die Herstellungskosten übertragen wurde (glA Abschn. 41 c Abs. 4 EStR 1965 ff.).

Abschnittsweiser Aufbau eines Gebäudes: S. § 7 b Anm. 72 u 126; die dort wieder gegebene Beurteilung bei Wohngebäuden wird man entsprechend bei anderen Gebäuden zu § 6 b heranziehen können, so daß bei getrennten Bauabschnitten die Sechsjahresfrist für jeden Bauabschnitt gesondert läuft (glA Richter/Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 72).

Identität des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsguts und des veräußerten Wirtschaftsguts ist erforderlich; dh. das veräußerte WG muß das gleiche sein, das der Stpfl. mindestens 6 Jahre vor der Veräußerung angeschafft oder hergestellt hat. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, kann aus verschiedenen

Gründen zweifelhaft sein. Einzelfragen s. Anm. 300, zB „*Ausscheiden eines Wirtschaftsguts*“, „*Einziehung*“, „*Gleichartige Wirtschaftsgüter*“, „*Herstellungsaufwand*“, „*Kapitalerhöhung*“, „*Realteilung*“, „*Tausch*“, „*Teilung eines Wirtschaftsguts*“, „*Umlegungsverfahren*“, „*Umwandlungsrecht*“, „*Verschmelzung*“, „*Wandelschuldverschreibungen*“. Ein *Ersatzwirtschaftsgut* iSd. Abschn. 35 EStR wird bei der Berechnung der Sechsjahresfrist als mit dem ausgeschiedenen WG identisch angesehen, so daß also die Frist erfüllt ist, wenn das ausgeschiedene und das Ersatzwirtschaftsgut zusammen 6 Jahre zum Anlagevermögen des Stpfl. gehört haben (Abschn. 41 c Abs. 6 EStR; o. V. B 1969 S. 683; *Rau*, NSt. Stille Res. Anlagevermögen Darst. 1; *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 63 a). Bedenken s. Anm. 80 aE. Beim *Tausch von art-, wert- und funktionsgleichen Wirtschaftsgütern* läuft die Sechsjahresfrist ebenfalls weiter (EStR aaO; s. auch Anm. 153).

Einstweilen frei.

284

C. Zugehörigkeit der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3)

285

Die **angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter** (Reinvestitionsgüter) müssen zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte gehören (§ 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3), dh. grundsätzlich bereits im Zeitpunkt ihrer Anschaffung oder Herstellung (s. dazu Anm. 145–147) in ein land- und forstw., gewerbliches oder der selbständigen Arbeit dienendes Betriebsvermögen eingegangen sein. Über private Anschaffung oder Herstellung nebst *Einlage* im gleichen Wj. s. Anm. 146. Zugehörigkeit des Reinvestitionsguts zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung genügt; Zugehörigkeit noch *am folgenden Bilanzstichtag* wird nicht verlangt, erst recht nicht ein *Verbleiben in der inländischen Betriebsstätte* für eine Mindestdauer. Bei Überführung in eine Betriebsstätte einer anderen Einkunftsart oder in eine ausländ. Betriebsstätte des gleichen Stpfl. erhebt sich aber die Frage, ob die stille Reserve aufgedeckt werden muß (s. § 4 Anm. 42 b u. 42 c; § 5 Anm. 49 v [4]).

Anlagevermögen s. § 6 Anm. 253. Wird ein solches WG später *Umlaufvermögen*, so ist die stille Reserve nicht aufzudecken, da das Gesetz das nicht verlangt; eine solche Bestimmung ist auch nicht nötig, da Umlaufvermögen in nicht zu ferner Zeit veräußert zu werden pflegt und die Reserve dabei zutage tritt und mangels Anwendbarkeit des § 6 b versteuert werden muß.

Betriebsstätte s. Anm. 275–277. Ein *anlaufender Betrieb* kann Betriebsausgaben veranlassen (s. § 15 Anm. 15), ohne daß aber stets auch schon eine Betriebsstätte („feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient“, § 12 AO) vorzuliegen braucht. § 6 b Abs. 3 Nr. 3 verlangt Zugehörigkeit der angeschafften oder hergestellten WG zum Anlagevermögen einer inländ. „Betriebsstätte“; bloße Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen genügt danach nicht (aA *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 167). Zur Übertragung der stillen Reserve, wenn der Stpfl. *mehrere Betriebe* besitzt, s. Anm. 293.

Inland s. Anm. 275. Auch ein *im Ausland befindliches Wirtschaftsgut* kann zu einer inländ. Betriebsstätte gehören. Das Gesetz stellt nicht ausdrücklich darauf ab, wo sich das WG befindet, sondern wo sich die *Betriebsstätte* befindet. Trotzdem wird eine Übertragung auf im Ausland befindliche WG – in einer gegenüber dem Wortlaut des § 6 b Abs. 4 Satz 3 einschränkenden Auslegung des Begriffs der

§ 6b Anm. 285–291 Abs. 4: Weitere Anwendungsvoraussetzungen

inländ. Betriebsstätte – dann nicht begünstigt sein, wenn die stille Reserve damit rechtlich der inländ. Besteuerung endgültig entzogen wird, da § 6 b nur die Übertragbarkeit, nicht aber die StFreiheit stiller Reserven bezweckt (s. auch Anm. 277; glA *Richter*, FR 1972 S. 143; *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 175). Gegen jede Übertragung stiller Reserven auf im Ausland befindliche WG, weil die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt sei, BMWF v. 28. 7. 71, StEK EStG § 6 b Nr. 26 = B S. 1549 = BB S. 994 = DStR S. 537 = EDStZ S. 322; FinMin. NRW v. 31. 1. 72, B S. 263 = FR S. 293.

286–289 Einstweilen frei

290

D. Inländische Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns (Abs. 4 Satz 1 Nr. 4)

Zweck der Regelung: Ein bei der Veräußerung begünstigter WG entstandener Gewinn (§ 6 b Abs. 1 Satz 1) soll nicht zT fortgesteuert werden, sondern für Reinvestitionen zur Verfügung stehen. Diese Regelung setzt daher StPflcht des Veräußerungsgewinns im Inland voraus. Vgl. dazu *Hellwig* (DStR 1968 S. 368): Grundsätzlich sollen alle außerhalb des inländ. Besteuerungsbereichs eintretenden Ereignisse begünstigungsschädlich sein.

Steuerpflicht des Gewinns bedeutet nicht, daß infolge des Gewinns aus der Veräußerung des begünstigten WG tatsächlich ESt. (oder KSt.) zu zahlen wäre, sondern nur, daß sich der Veräußerungsgewinn auf die Höhe des nach allgemeinen Grundsätzen stpfl. Gewinns auswirkt. Das ist zB auch dann der Fall, wenn der Veräußerungsgewinn durch Verluste im gleichen Betrieb, in anderen Betrieben oder in anderen Einkunftsarten ausgeglichen wird; er bleibt damit nicht „außer Ansatz“ (BFH I R 253/78 v. 11. 6. 80, BStBl. S. 577). Dagegen scheidet ein Veräußerungsgewinn zB aus, soweit *Freibeträge* gelten (§§ 13 Abs. 3, 14 Satz 2, 14 a, 16 Abs. 4, 18 Abs. 3 Satz 2; BMWF v. 22. 8. 72, StEK EStG § 6 b Nr. 29 = B S. 1700 = BB S. 1125 = EDStZ S. 354, 394 = FR S. 421; o. V., B 1972 S. 1945; *Söffing*, FR 1972 S. 52; s. auch Anm. 75) oder der Veräußerungsgewinn auf Grund eines *Doppelbesteuerungsabkommens* im Inland nicht besteuert wird. Bei Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils wird der Freibetrag vom Veräußerungsgewinn abgezogen, erst der verbleibende Betrag kann nach § 6 b neutralisiert werden (BMWF aaO; s. auch § 16 Anm. 460).

Wird eine zu Lasten des stpfl. Gewinns gebildete Rücklage in einem Jahr, in welchem der Stpfl. *persönlich steuerbefreit* ist, aufgelöst, so bleibt der Gewinn endgültig unbesteuert; so BFH I R 253/78 v. 11. 6. 80 (BStBl. S. 577) betr. eine steuerfrei gewordene Genossenschaft, aber zum früheren KStG; s. jetzt § 13 KStG 1977, wonach eine Körperschaft beim Übergang von der StPfl. zur StFreiheit eine Schlußbilanz mit Teilwerten aufstellen, eine 6-b-Rücklage also auflösen muß (FinMin. Ba.-Württ. v. 26. 6. 78, NRW v. 19. 7. 78, StEK KStG 1977 § 13 Nr. 1 = BB S. 1400 = FR S. 507; *L. Schmidt*, FR 1980 S. 549).

E. Buchführung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 5)

291

I. Frühere Rechtslage

Ordnungsmäßige Buchführung wurde in Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG 1965–74 verlangt. Der Gesetzgeber fürchtete, daß andernfalls die Anwendung des § 6 b nicht ausreichend überwacht werden könne (BTD Drucks. IV/2400 S. 64). Über Ordnungsmäßigkeit der Buchführung s. § 5 Anm. 46 a–46 f.

Zeitraum ordnungsmäßiger Buchführung: Aus der o.a. Begr. zum Erfordernis ordn. Buchf. ergibt sich uE, daß die Buchf. ordnungsmäßig sein mußte: *im Jahr der Veräußerung*, damit die übertragungsfähigen stillen Reserven zutreffend ermittelt werden können, und *im Jahr der Übertragung*, damit die Übertragung kontrolliert werden kann. In der Zwischenzeit zwischen dem Jahr der Veräußerung und dem Jahr der Übertragung der stillen Reserve brauchte die Buchführung uE nicht ordnungsmäßig zu sein (glA R. Thiel, Übertragung stiller Reserven Tz. 56; Seithel, DSStR 1965 S. 681; Henninger, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38 a, B 1968 S. 1600 u. B 1974 S. 2032; DSStPr. EStG § 6 b Nr. 2). AA aber die FinVerw., StEK EStG § 6 b Nr. 16 = B 1968 S. 1291 = BB 1968 S. 863 = EDStZ 1968 S. 370 (desgl. Felsmann, Inf. L 1966 S. 257). S. ferner § 5 Anm. 21 g: Mangelhafte Inventur beseitigt Ordn. der Buchf. für zwei Jahre. Hat der Stpfl. die Rücklage in einem Jahr mit nicht ordn. Buchf. auf andere WG übertragen, so fehlt es für die Übertragbarkeit der Rücklage an der Ordn. der Buchf.; die Übertragung ist daher unwirksam, die Rücklage somit fortzuführen (glA R. Thiel aaO; o. V., B 1965 S. 1613). AA die FinVerw. aaO: Die Rücklage ist im ersten Jahr mit nicht ordn. Buchf. zugunsten des laufenden Gewinns aufzulösen.

II. Rechtslage ab EStG 1975 (Abs. 4 Satz 1 Nr. 5)

292

Rechtsentwicklung: Für Wj., die nach dem 31. 12. 74 enden (§ 52 Abs. 6 EStG 1975), ist Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht mehr Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 6 b Abs. 1 (Abzug) und Abs. 3 (Rücklage). Es genügt, daß der Stpfl. „den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt“ (Nr. 1) und daß der Abzug oder die Bildung und Auflösung der Rücklage „in der Buchführung verfolgt werden können“ (Nr. 5). Dies entspricht dem Grundsatz der EStReform, daß Vergünstigungen nicht mehr von ordn. Buchf. abhängig sein sollen (vgl. Allg. Begr. zum RegE, BTDrucks. 7/1470 S. 220; s. dazu Vorbem. B I vor §§ 4, 5 EStG 1975, zZ auf grünen Blättern).

Verfolgbarkeit in der Buchführung (Abs. 4 Nr. 5): Nach dem Wortlaut des Gesetzes brauchen nur „der Abzug“ und „die Bildung und Auflösung der Rücklage“ verfolgbar zu sein, bei wörtlicher Auslegung also nur diese Buchungsvorgänge. Zweck der Regelung ist aber, daß sich die „entsprechenden Vorgänge in der Buchführung verfolgen lassen“ (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 7/2180 S. 17). Zwar braucht der Sachverhalt nicht so dargestellt zu werden, wie es nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordn. Buchf. zu fordern ist. Abs. 1 Nr. 5 will aber sicherstellen, daß nicht nur die Anwendung des § 6 b, sondern auch die Berechtigung der Anwendung durch Darstellung der „entsprechenden Vorgänge“ geprüft werden kann. Im einzelnen bedeutet dies uE:

– *Beim Abzug im Jahr der Veräußerung* müssen sich der Buchwert des veräußerten WG, die Veräußerungskosten, der Veräußerungspreis, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionsguts und die Höhe des Abzugs aus der Buchführung ergeben. Die ordnungsmäßige Ermittlung des Buchwerts muß nicht nachgewiesen werden; andernfalls würde auf Umwegen wieder eine ordn. Buchf. von der Anschaffung des veräußerten WG bis zur Veräußerung gefordert (zust. Richter/Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 203). Die Veräußerungskosten, der Veräußerungspreis und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionsguts müssen sich bis zu den Belegen verfolgen lassen, denn die Buchführung umfaßt auch die Belegführung (s. § 5 Anm. 46 c [6]). Ob im übrigen die Buchführung des Stpfl. vollständig und fortlaufend ist, ist unerheblich.

- Bei *Bildung der Rücklage* gelten vorstehende Ausführungen entsprechend (soweit sie sich nicht auf das Reinvestitionsgut beziehen).
- Bei *erfolgsneutraler Auflösung der Rücklage* durch Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines später angeschafften Reinvestitionsguts muß sich die Rücklage buchmäßig von ihrer Bildung bis zur Auflösung verfolgen lassen. Über Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionsguts s. bereits weiter oben.
- Bei *gewinnerhöhender Auflösung der Rücklage* muß sich das buchmäßige Schicksal der Rücklage bis zur Bildung zurückverfolgen lassen.
- *Zwischenjahre* zwischen dem Jahr der Bildung und dem Jahr der Auflösung der Rücklage sind demnach unbeachtlich (glA *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 202 aE: Vollschätzung im Zwischenjahr unschädlich).

Andere Möglichkeiten des Nachweises bestehen nicht; dies entspricht der Rechtslage bei anderen Rücklagen (Rücklage für Preissteigerung s. § 74 Abs. 6 EStDV 1975 ff.; § 1 Abs. 5 AIG idF des Art. 10 EG-EStRG v. 21. 12. 74, BGBl. I S. 3656, BStBl. 1975 I S. 2; § 1 Abs. 1 Satz 4 EntwLStG v. 21. 5. 79, BGBl. I S. 564, BStBl. I S. 294); insbes. ist nicht wie bei Bewertungsfreiheiten ein besonderes Verzeichnis zugelassen (im Gegensatz zu § 6 Abs. 2 Satz 4 und § 7 a Abs. 8 EStG 1981). Da Angaben außerhalb der Buchführung nicht ausreichen, genügt für § 6 b auch nicht die Führung des Anlageverzeichnisses.

Rechtsfolgen bei Nichtverfolgbarkeit: Abzug (nach Abs. 1) und Bildung der Rücklage (Abs. 3) sind rückwirkend zu versagen (FinAussch., BTDrucks. 7/2180 S. 17); bestandskräftige Veranlagungen sind uE gem. § 175 Satz 1 Nr. 2 AO zu berichtigen. Das gilt uE auch dann, wenn zwar die Bildung, nicht aber die Auflösung einer Rücklage in der Buchführung verfolgt werden können. Denn „Voraussetzung für die Anwendung der Abs. 1 u. 3“ des § 6 b ist, daß „die Bildung *und* Auflösung der Rücklage nach Abs. 3 in der Buchführung verfolgt werden können“ (§ 6 b Abs. 4). Bildung und Auflösung sind also kumulative Tatbestandsmerkmale; dh. ist ein Merkmal nicht erfüllt, so ist § 6 b Abs. 3 schlechthin nicht anwendbar, die Rechtsgrundlage für die Bildung der Rücklage entfällt nachträglich. (GlA *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 203, aA ebd. Rz. 202: Auflösung der Rücklage erst zu Beginn desjenigen Jahrs, in dem die Verfolgbarkeit in der Buchführung nicht mehr gegeben ist.)

Die **Sechsjahresfrist** des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 ist in § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 nicht genannt; dh. der Stpfl. braucht nur glaubhaft zu machen, daß diese Voraussetzung erfüllt ist.

F. Ausschluß der Übertragung stiller Reserven aus einem Gewerbebetrieb in einen Betrieb iSd. § 13 oder § 18 (Abs. 4 Satz 2)

Da § 6 b nicht betriebs-, sondern personenbezogen ist (s. Anm. 116), können stille Reserven aus einem BetrV in ein anderes BetrV desselben Stpfl. übertragen werden (s. Anm. 141). Nach Abs. 4 Satz 2 dürfen aber stille Reserven, die in einem Gewerbebetrieb gebildet wurden, nicht in einen land- und forstw. Betrieb oder einen Betrieb selbständiger Tätigkeit übertragen werden.

Bedeutung des Abs. 4 Satz 2: Hat der Stpfl. mehrere Betriebe, so ist *einkommenssteuerlich* gegen eine Übertragung der stillen Reserve vom einen auf einen anderen Betrieb nichts einzuwenden, da die stille Reserve bei ihrer Aufdeckung weiterhin der Einkommensbesteuerung unterliegt. Sie soll aber auch nicht der *gewerbesteuer-*

lichen Erfassung entzogen werden; Abs. 4 Satz 2 will dies durch Unterscheidung nach Einkunftsarten sichern (BTD Drucks. IV/2400 S. 64; FG Rhld.-Pf. v. 8. 5. 80, EFG S. 607, rkr.). S. aber unten über Grundstücksunternehmen und über Betriebsveräußerung, Anm. 141 über verpachteten Gewerbebetrieb, Anm. 300 „*Verpachtung eines Betriebs*“.

Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter: Ist der Gewinn bei der Veräußerung eines WG eines Gewerbebetriebs entstanden, so kann die stille Reserve nur auf WG von *Gewerbebetrieben* des Stpfl. übertragen werden. (Über Veräußerung eines Mitunternehmeranteils s. Anm. 55.) Der Stpfl. kann die stille Reserve nicht auf ein WG seines *land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs* oder seiner *selbständigen Arbeit* übertragen (FG Rhld.-Pf. aaO), zB wenn er als Landwirt einen Teil seines landw. Grundbesitzes parzelliert und veräußert hat und dadurch gewerblich tätig geworden ist (s. § 15 Anm. 13 a [2] „*Parzellierung*“).

Die Regelung gilt auch für *Grundstücksunternehmen*, deren Gewerbeertrag antragsgemäß nach § 9 Nr. 1 Sätze 2–4 GewStG nicht zur GewErtrSt. herangezogen wird; sie bleiben gleichwohl Gewerbetreibende und sind im übrigen gewestpfl. (glA *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38 a = B 1966 S. 999). Die Erhebung von GewErtrSt. auf den nach § 6 b neutralisierten Gewinn braucht nicht besonders sichergestellt zu sein, das Verbleiben der stillen Reserve in einem Gewerbebetrieb genügt (glA o. V., 1966 S. 54).

Veräußerung eines Gewerbebetriebs: Ist der Gewinn bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils entstanden, so unterliegt er nicht der GewSt. (BFH I 78/61 S v. 25. 5. 62, BStBl. S. 438; IV 231/63 v. 2. 10. 63, StRK GewStG § 7 R. 32; VI 336/62 U v. 20. 12. 63, BStBl. 1964 S. 248; I R 116/69 v. 18. 11. 70, BStBl. 1971 S. 182; I R 29/74 v. 17. 12. 75, BStBl. 1976 S. 224; IV R 219/75 v. 1. 2. 79, BStBl. S. 444).

Nach dem Wortlaut des Abs. 4 Satz 2 ist eine Übertragung stiller Reserven in einen land- und forstw. Betrieb oder einen Betrieb iSd. § 18 nicht zulässig. Bei einer Betriebsveräußerung ist aber die Übertragung der stillen Reserven auf WG eines land- oder forstw. Betriebs oder eines der selbständigen Arbeit dienenden BetrV insofern unbedenklich, als der GewSt. nichts entzogen werden kann. Der Sinn und Zweck des Abs. 4 Satz 2 verlangt hier also keine Einschränkung der Übertragung stiller Reserven; der Wortlaut der Vorschrift ist daher gegenüber ihrem Zweck zu weit gefaßt und bedarf der sog. teleologischen Reduktion auf Fälle der Veräußerung einzelner WG (s. o.). Für Auslegung gegen den Wortlaut, weil er dem Zweck der Regelung widerspricht, auch *Wendt*, Inf. L 1967 S. 273; zust. *Lademann/Söffing/Brockhoff*, EStG § 6 b Anm. 155; aA FG Rhld.-Pf. v. 8. 5. 80, EFG S. 607, rkr., und hier bis Lfg. 128.

Einstweilen frei.

294, 295

Erläuterungen zu Abs. 5: Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Abzug

A. Allgemeines

296

Der Abzug nach Abs. 1 oder 3 erfolgt von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionsguts. Aktiviert bleibt allenfalls ein Restbetrag. § 6 b

Abs. 5 regelt das Verhältnis des § 6 b zu denjenigen Vorschriften, die an die Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines WG Rechtsfolgen knüpfen: Ungeachtet der tatsächlich höheren A.- oder HKosten gilt nur der nach Abzug gem. § 6 b verbleibende Betrag als A.- oder HKosten iS jener Vorschriften.

B. Rechtsfolgen des Abzugs

§ 6: Eine *Teilwertabschreibung* ist nur insoweit möglich, als der nach Anwendung des § 6 b verbleibende Restbuchwert unter dem Teilwert liegt; s. auch § 6 Anm. 558; BFH IV R 87/77 v. 5. 2. 81 (BStBl. S. 432) betr. Tw.-Abschreibung nach Übertragung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung iSd. Abschn. 35 EStR; auch wenn die Tw.-Minderung schon bei Fertigstellung des ErsatzWG bestand.

§ 7: Wenn das Reinvestitionsgut abnutzbar ist, mindert der Abzug die Bemessungsgrundlage der AfA. Das gilt uE schon für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung, da die Absetzung gem. § 6 b unmittelbar von den A- oder HKosten, nicht von den um die AfA des Jahrs der Anschaffung oder Herstellung gekürzten A- oder HKosten vorgenommen wird und (nur) die um den Abzug verminderten A- oder HKosten (nicht die um AfA verminderten A- oder HKosten) als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten. (GlA Kleinsorge, B 1965 S. 379; R. Thiel, StKongrRep. 1965 S. 192; Röse, BP 1972 S. 284; Richter|Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 140 u. 205. AA Henninger, RWP-Blattei 14 D ESt II B 38 a = B 1965 S. 274.) S. auch Anm. 144.

§ 6 Abs. 2 (Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter): Aus den vorstehenden Ausführungen folgt uE: Betragen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines WG nach Kürzung gem. § 6 b nicht mehr als 800 DM, so kann uE der Restbetrag gem. § 6 Abs. 2 abgesetzt werden. Sowohl nach dem Wortlaut des § 6 b Abs. 5 und des § 6 Abs. 2 als auch nach dem Zweck der letzteren Bestimmung – Vereinfachung – ist die Anwendung des § 6 Abs. 2 gerechtfertigt. (GlA Abschn. 40 Abs. 6 EStR 1972 ff.; o. V., B 1965 S. 1027, 1968 S. 1730; Gronenborn, StbJahrb. 1965/66 S. 342; Kleinsorge, StWa. 1965 S. 37; o. V., B 1969 S. 2110; Bordewin, RWP-Blattei 14 D ESt I 5 S. 20; Richter|Winter, BP 1978 S. 108; o. V., BP 1980 S. 65.)

Sonstige Bewertungsfreiheiten können nach dem Wortlaut des § 6 b Abs. 5 ebenfalls nur von den um die Absetzungen gem. § 6 b gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden (Abschn. 58 Abs. 4 aE EStR 1975, Abs. 3/1978 f. zu § 7 b; Kleinsorge, B 1965 S. 379; R. Thiel, Übertragung stiller Reserven Tz. 115; o. V., B 1965 S. 952; Uelner, BB 1967 S. 282; Henninger, B 1967 S. 440; Steinfeld, Inf. 1967 S. 270; Kießwetter, BP 1968, S. 60; o. V., B 1969 S. 2110; Richter, BP 1970 S. 85; Richter|Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 206). Bei der Übertragung stiller Reserven gem. Abschn. 35 EStR 1955 ff. haben Rspr. und FinVerw. aber mit Recht anerkannt, daß eine solche Kürzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten dem Zweck der begünstigenden Vorschriften (zB des § 7 b) entgegenstehen würde und daher unterbleiben müsse (s. EStR aaO; § 4 Anm. 68 k; § 7 b Anm. 112 betr. Ersatzbeschaffung und dort zit. BFH I 28/59 U v. 18. 8. 59, BStBl. S. 448). Das sollte uE auch bei der Übertragung stiller Reserven gem. § 6 b zugelassen werden (zust. DStPr. EStG § 7 Nr. 8; aA Steinfeld, Kießwetter und Richter aaO; Blümich|Falk, XI. § 6 b Anm. 12; Lademann|Söffing|Brockhoff, EStG § 6 b Anm. 150).

Betriebsveräußerung im Jahr der Veräußerung eines nach § 6 b begünstigten WG: Der Stpfl. kann die bei dem veräußerten WG aufgedeckte stille Reserve

noch in der auf den Veräußerungszeitpunkt aufzustellenden Bilanz nach § 6 b auf ein Reinvestitionsgut übertragen und im Rahmen des Gewinns aus der Betriebsveräußerung – ggf. also tarifbegünstigt – versteuern; s. auch Anm. 256 (glA Littmann, XIII. § 6 b RdNr. 96).

Erläuterungen zu Abs. 6: „Zinszuschlag“

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

I. Rechtsentwicklung des Abs. 6

298

Abs. 6 wurde durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523; BStBl. I S. 235) eingefügt.

Erstmalige Anwendung: Abs. 6 gilt erstmals „für das Wirtschaftsjahr“, das nach dem 31. 12. 81 endet (§ 52 Abs. 6). Dabei wurde wohl übersehen, daß der Ausdruck „Wirtschaftsjahr“ in Abs. 6 zweimal vorkommt: Wj., in dem die Rücklage aufgelöst werden muß, und „jedes volle Wj.“, in dem die Rücklage bestanden hat. Infolgedessen ist streitig, welches Wj. in § 52 Abs. 6 gemeint ist. Die Begr. (BTDrucks. 9/842 S. 69) schweigt. Private Stellungnahmen aus dem BFM sind widersprüchlich oder beschränken sich auf die Wiederholung des Gesetzeswortlauts. ÜE ist gemeint, daß der Zinszuschlag erstmals für *dasjenige volle Wj.* zu erheben ist, das nach dem 31. 12. 81 endet, also für das Wj. 1982 oder 1981/82 mit 6 vH, ohne Rücksicht darauf, ob die Rücklage auch schon in einem früheren Wj. bestanden hat. (GlA o. V. [Beamte des BFM], B 1982 S. 350.) Diese Auslegung vermeidet auch verfassungsrechtliche Bedenken wegen etwa unzulässiger gesetzlicher Rückwirkung. Nach anderer Ansicht bezieht sich der Ausdruck „für das Wirtschaftsjahr“ in § 52 Abs. 6 auf die Worte „Gewinn des Wirtschaftsjahrs“ in § 6 b Abs. 6, dh. der Zinszuschlag ist für *sämtliche vollen Wj.* mit je 6 vH zu erheben, *wenn* eine Rücklage im Wj. 1982 oder 1981/82 (oder in einem späteren Wj.) aufgelöst werden muß. (So *Bordewin*, FR 1982 S. 54 f. = RWP 1982 S. 137; *Plükebaum/Wendt*, StLex. 3, 0 S. 313; *Stuhrmann*, NWB F. 3 b S. 3051.)

II. Bedeutung des Abs. 6

299

Schrifttum: *Stiegel*, B 1983 S. 53 (StBilanzpolitik).

Abs. 6 verlangt eine Erhöhung des Gewinns desjenigen Wj., in dem die 6-b-Rücklage aufzulösen ist, um 6 vH des Rücklagenbetrags für jedes volle Wj., in dem die Rücklage bestanden hat.

Dieser sog. *Zinszuschlag* trägt dem Umstand Rechnung, daß der Stpfl., der die stille Reserve nicht überträgt, sondern eine nach § 6 b begünstigte Rücklage gewinnerhöhend auflöst, nur eine StStundung erwirkt hat (und vielleicht auch nur erwirken wollte), was nicht förderungswürdig ist (Begr., BTDrucks. 9/842 S. 66). Zur Vereinfachung wird der Zinsvorteil typisierend durch einen Gewinnzuschlag berücksichtigt.

Wirtschaftlich handelt es sich um einen typisierten Zinszuschlag von 6 vH jährlich (entsprechend §§ 234, 238 AO) auf die durch die Rücklagenbildung gestun-

dete ESt. unter der Annahme, daß ohne Rücklagenbildung ESt. in Höhe von 50 vH des Veräußerungsgewinns (der aufgedeckten stillen Reserve) zu erheben gewesen wäre und daß auch im Auflösungs Jahr auf die Gewinnerhöhung (§ 6 b Abs. 6) ESt. in Höhe von 50 vH zu zahlen ist.

Beispiel: (vgl. *Bordewin*, FR 1982 S. 54 = RWP 1982 S. 137): Veräußerungsgewinn = Rücklage 100 000 DM, StStundung 50 vH = 50 000 DM. Auflösung der Rücklage am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Jahrs. Zuschlag zum Gewinn des Auflösungsjahrs 12 vH von 100 000 DM = 12 000 DM. Hierauf ESt. 50 vH = 6000 DM. Das sind jährlich 3000 DM auf den gestundeten StBetrag von 50 000 DM = jährlich 6 vH. Ist der EStSatz des Stpfl. im Auflösungs Jahr niedriger oder höher als im Veräußerungs Jahr, so zahlt er entsprechend niedrigere oder höhere Zinsen.

Die Typisierung des Zinszuschlags in der Form eines Gewinnzuschlags erfolgte, weil eine echte Zinsermittlung zu arbeitsaufwendig gewesen wäre und verschiedene gesetzliche Änderungen erfordert hätte (vgl. *Bordewin aaO*; *Kieschke/Klezath*|*Muuss*|*Müller-Gatermann*, DStZ 1982 S. 71).

Rechtssystematisch ist Abs. 6 verfehlt (glA *Söffing*, DStZ 1982 S. 180). Der Zuschlag hat sachlich nichts mit dem Gewinn zu tun, Zinsen auf gestundete ESt. sind ein privater Vorgang (Abschn. 121 Abs. 1 EStR). Ferner zahlen die Stpfl. ungleiche Zinsen je nachdem, wie hoch sie im Jahr der Rücklagenauflösung besteuert werden (s. auch oben Beispiel); wird durch den Zuschlag nur ein Verlust gemindert, der sich ohnehin nicht mehr nach § 10 d ausgewirkt hätte, so entfällt die Verzinsung ganz.

Verfassungsmäßigkeit des Abs. 6 ist insoweit zweifelhaft, als die Regelung auch Rücklagen ergreift, die vor Inkrafttreten des 2. HStruktG gebildet wurden und bei denen der Stpfl. daher zZ der Bildung der Rücklage nicht mit einem Zinszuschlag bei der Auflösung rechnen konnte (*Zeitler*, BB 1982 S. 284; *Schmidt/Seeger*, EStG § 6 b Anm. 12; *Horlemann*, DStZ 1982 S. 223).

B. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 6

299 a

I. Voraussetzungen des „Zinszuschlags“

Auflösung der Rücklage zum Ende eines Wj.: Voraussetzung des Zuschlags gem. Abs. 6 ist Auflösung der Rücklage „in den Fällen des Abs. 3 Satz 5“. „Fälle des Abs. 3 Satz 5“ iSd. Abs. 6 liegen uE vor

- nach dem Wortlaut des Abs. 3 Satz 5: „wenn die Rücklage am Schluß des zweiten“ bzw. „vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs noch vorhanden“ ist (mithin Zinszuschlag für das 1.–2. bzw. 1.–4. Wj.);
- nach der Auslegung des Abs. 3 Satz 5, daß die Rücklage auch schon vorzeitig aufgelöst werden darf (s. Anm. 253): wenn die Rücklage zum Schluß eines früheren Wj. als des 2. bzw. 4. auf ihre Bildung folgenden Wj. aufgelöst wird (mithin Zinszuschlag für das 1. bzw. 1.–3. Wj.); auch dies ist ein „Fall des Abs. 3 Satz 5“.

GlA im zweiten Fall *E. Schmidt*, B 1982 S. 574; *Schmidt/Seeger*, EStG § 6 b Anm. 12; *Siegel*, B 1983 S. 53 f.; aA *o. V.*, B 1982 S. 350.

Auflösung der Rücklage während eines Wj.: Streitig ist ferner, ob der Zinszuschlag auch entsteht, wenn der Stpfl. die Rücklage erst *im Lauf des 2. bzw. 4. Wj.*, das auf das Jahr ihrer Bildung folgt, auflöst (zur Zulässigkeit der Auflösung während des Wj. s. Anm. 253). Verneinend *Kiene*, B 1982 S. 724; *Zeitler*, BB 1982 S. 284; *Engels/Starke*, StLex. 3, 6b–6c S. 51; wohl auch *o. V.*, B 1982 S. 350. Dagegen für Zinszuschlag grundsätzlich wohl *Söffing* (DStZ 1982 S. 181): Die

Auflösung sei eine Frage der Schlußbilanz des Wj., ausgenommen zB beim Übergang vom Einzelunternehmen zur Personengesellschaft (und umgekehrt).

Schlechthin für Zinszuschlag bei vorzeitiger Auflösung ferner *Kanzler*, StQ EStG 1975 §§ 6 b, 6 c/10 Rz. 74; *Wiedemann*, Inf. 1984 S. 130.

Für Zinszuschlag *Schmidt/Seeger*, V. § 6 b Anm. 12 c; *Bordewin/Charlier/Gérard*, EStG § 6 b Rz. 76 a, *Siegel*, B 1983 S. 54 u. *Frotscher/Frost*, EStG § 6 b Rz. 102: Abschlußbuchung; *Blümich/Falk*, § 6 b Anm. 12 a (VIII/1982); *Buyer*, B 1984 S. 1654: freiwillige vorzeitige Auflösung unzulässig; *Bauer*, BB 1982 S. 531: Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO, da typische Abschlußbuchung und da mit der vorherigen Auflösung der Rücklage kein wirtschaftlicher Zweck verfolgt werde.

Stellungnahme: Daß mit der Auflösung der Rücklage kein wirtschaftlicher Zweck verfolgt werde, ist nicht selbstverständlich (s. zB Anm. 253 über Zwischenbilanz bei Gesellschafterwechsel in einer bestehenden PersGes., also ohne Entstehung eines Rumpfwirtschaftsjahrs). Davon abgesehen kann die Auflösung der Rücklage während des letzten Jahrs ihres zulässigen Bestehens uE keinesfalls einen Gestaltungsmissbrauch bilden. Der Gesetzgeber verlangt – offenbar zur Vereinfachung – einen Zinszuschlag nur für volle Wj.; er hat klar darauf abgestellt, ob die Rücklage am Schluß des betreffenden Wj. „noch vorhanden“ ist, dh. nach dem eindeutigen, die Möglichkeit einer Auflösung während eines Wj. berücksichtigenden Wortlaut (glA *Horlemann*, DStZ 1982 S. 223 f.): noch in den Büchern steht. Er hat nicht stets dann, wenn die Rücklage aufgelöst wird, einen Zinszuschlag etwa für die Dauer ihres Bestehens oder für das Wj., in dem sie aufgelöst wird, verlangt. Bei dem oben erwähnten Übergang vom Einzelunternehmen zur PersGes. und umgekehrt während des Wj. entsteht aber ein Rumpf-Wj. (s. § 4 a Anm. 43). Wenn man dieses Rumpf-Wj. als „volles“ Wj. iSd. Abs. 6 betrachtet (s. dazu Anm. 299 b), kann durch Auflösung der 6-b-Rücklage in der Schlußbilanz des Rumpf-Wj. der Zinszuschlag des § 6 b Abs. 6 nicht vermieden werden.

UE könnte man allenfalls folgendermaßen argumentieren. Abs. 6 will auf den infolge der Rücklagenbildung gestundeten Steuerbetrag Zinsen erheben. Die Auflösung der Rücklage, auch wenn sie während des Wj. erfolgt, wirkt sich gewinnerhöhend erst zum Schluß des Wj. aus. Infolgedessen bleibt es auch bei der Steuerstundung bis zum Ende des Wj. Auflösung während des Wj. und an seinem Ende haben die gleiche Wirkung; das spricht für Gleichbehandlung beider Sachverhalte. Es ist auch richtig, daß die Auflösung von Rücklagen keinen Geschäftsvorfall und daher üblicherweise eine Abschlußbuchung bildet. Man könnte daher, dem Zweck des Abs. 6 iVm. Abs. 3 Satz 5 entsprechend, unter einer „am Schluß des Wirtschaftsjahrs noch vorhandenen“ Rücklage in ausdehnender Auslegung (durch Lückenausfüllung) auch eine solche Rücklage verstehen, die zwar bereits während des 2. bzw. 4. Wj. aufgelöst worden ist, aber mit Wirkung auf den Gewinn zum Schluß des Wj. Bedenken gegen eine solche Auslegung – gegen die Unterstellung einer buchmäßig nicht mehr vorhandenen Rücklage als noch vorhanden – ergeben sich aber aus dem systemwidrigen Ausnahmecharakter des Abs. 6, der einer ausdehnenden Auslegung entgegensteht (glA *Zeitler* aaO; *Paus*, FR 1984 S. 250; *Littmann/Bitz/Meinke*, XIV. § 6 b Rz. 144; Bedenken auch bei *Söffing*, DStZ 1982 S. 181).

II. Rechtsfolgen des Abs. 6

299 b

Rechtsfolgen des Fortbestehens der 6-b-Rücklage bis zum Ende des 2. bzw. 4. Wj. nach dem Wj. ihrer Bildung und ihrer deshalb erfolgten Auflösung:

- Gewinnerhöhung des Auflösungsjahrs
- um 6 vH des aufzulösenden Rücklagenbetrags
- für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat.

Die Gewinnerhöhung kann uE nicht in der StBil. erfolgen (glA *Streck*, KÖSDI 1982 S. 4465; *Bauer*, BB 1982 S. 531), da eine Gegenbuchung fehlt (eine tatsächliche

che Gewinnerhöhung ist nicht eingetreten). Sie ist erst bei der ESt-, Gewinnfeststellungs- oder KStErklärung den Einkünften der betreffenden Einkunftsart hinzuzusetzen.

„**Volles**“ **Wirtschaftsjahr** iSd. § 6 b Abs. 6 ist uE auch ein Rumpfwirtschaftsjahr. Denn es ist jedenfalls ein „Wirtschaftsjahr“ und nicht nur der Teil eines Wj. (s. auch Anm. 234). Ferner will die Bestimmung, daß der Zinszuschlag gem. Abs. 6 nur für „volle“ Wj. vorzunehmen ist, offenbar nur besagen, daß für das Jahr der Bildung der Rücklage (und für das Jahr ihrer Auflösung, wenn diese im Lauf des Wj. erfolgt, s. Anm. 299 a) kein Zuschlag zu machen ist (ausgenommen wenn die Veräußerung mit dem Beginn des Wj. zusammenfällt; glA *Bauer*, BB 1982 S. 531).

Unmöglichkeit einer beabsichtigten Reinvestition schließt den Zwang zur Auflösung der Rücklage nach Fristablauf nicht aus (s. Anm. 233) und steht daher uE auch der Vornahme des Zinszuschlags nach Abs. 6 nicht entgegen (aA *Zeitler*, BB 1982 S. 284).

299 c

Erläuterungen zu Abs. 7: Besondere Fristen bei Übertragung für städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen

Allgemeines:

► *Rechtsentwicklung*: Die Regelung des Abs. 7 befand sich früher in § 82 StädtebaufördG; sie wurde – anlässlich des Aufgehens dieses Gesetzes im Baugesetzbuch – inhaltlich in den neu eingefügten § 6 b Abs. 7 übernommen (Art. 2 Nr. 15 Ges. über das Baugesetzbuch v. 8. 12. 86, BGBl. I S. 2191, BStBl. 1987 I S. 95). Die Fristen änderten sich dabei nicht, jedoch wurde die Verlängerung der Frist für die Übertragung der stillen Reserven auf Schiffe beseitigt.

Zeitlicher Anwendungsbereich: § 6 b Abs. 7 u. 8 gelten ab 1. 7. 87 (Art. 5 Ges. über das Baugesetzbuch v. 8. 12. 86).

► *Bedeutung*: Erleichterung der Anwendung des § 6 b, um städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen zu fördern (vgl. *Runge*, BB 1971 S. 1084).

Begünstigte Veräußerungen sind Veräußerungen

- *aller Wirtschaftsgüter*, die in Abs. 1 Satz 1 genannt werden (Abs. 7 Satz 1), wenn die Übertragung erfolgt
- *an einen Erwerber*, der in Abs. 7 Satz 3 aufgeführt ist (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände usw., s. die in Satz 3 genannten Bestimmungen des Baugesetzbuchs – BauGB – v. 8. 12. 86, BGBl. I S. 2253, BStBl. 1987 I S. 99),
- „zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen“ (Abs. 7 Satz 1) und
- *bei Bescheinigung dieses Zwecks der Übertragung* (Abs. 8, s. Anm. 219 e).

Städtebauliche Sanierungsmaßnahmen: s. näher §§ 136–164 BauGB.

Städtebauliche Entwicklungsmaßnahmen: s. näher §§ 165–171 BauGB.

Begünstigte Reinvestitionen sind die im Abs. 1 Satz 2 angegebenen mit Ausnahme der Anschaffung oder Herstellung von *Schiffen* und der Anschaffung von *Anteilen an Kapitalgesellschaften* (Abs. 7 Satz 2). Ein Zusammenhang der Reinvestitionen mit städtebaulichen Maßnahmen wird nicht verlangt.

Fristen:

- Die *Reinvestitionsfrist* von 2 Jahren (Abs. 3 Sätze 2 u. 5) verlängert sich auf 7 Jahre, die Frist von 4 Jahren (Abs. 3 Sätze 3 u. 5) auf 9 Jahre.
- Die *Zugehörigkeit der veräußerten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen* braucht statt 6 Jahre (Abs. 4 Nr. 2) nur 2 Jahre betragen zu haben (weil der Anlaß der Veräußerung überraschend eintreten kann).

Rücklage für Ersatzbeschaffung: Erfolgt die Übertragung infolge behördlichen Zwangs, so können sowohl § 6b als auch Abschn. 35 EStR (s. § 5 Anm. 572 ff.) anwendbar sein (vgl. o. V., B 1971 S. 1733). Zum Wahlrecht s. Anm. 80.

Einstweilen frei.

299 d

Erläuterungen zu Abs. 8: Bescheinigung bei Übertragung iSd. Abs. 7

299 e

Rechtsentwicklung: In Abs. 8 wurde die Regelung des § 83 Abs. 2 Buchst. d StädtebaufördG inhaltlich mit Wirkung ab 1. 7. 87 übernommen; s. auch Anm. 299c.

Zweck: Durch das Bescheinigungsverfahren sollte eine Pflicht der FinVerw. zur Prüfung der erwähnten Umstände vermieden werden (*Runge*, BB 1971 S. 1084). Die BReg. wollte auf die Bescheinigung verzichten (Entwurf eines Ges. über das Baugesetzbuch Art. 2 Nr. 15 BTDrucks. 10/4630). Der Bundesrat sprach sich jedoch für Beibehaltung aus (BTDrucks. 10/5027 S. 23): „Aus der Sicht der FinVerw., die bei der Prüfung der Voraussetzungen des neuen § 6b Abs. 7 EStG ohnehin regelmäßig die Baubehörden beteiligen müßte, bedeutet die vorgeschaltete Prüfung durch die hierfür kompetente Behörde eine wesentliche Erleichterung. Hierauf sollte deshalb nicht verzichtet werden.“

Rechtliche Bedeutung der Bescheinigung: § 83 Abs. 1 StädtebaufördG bestimmte, daß Abgabefreiheit für gewisse Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen gewährt werden *mußte* („die Voraussetzungen . . . sind anzuerkennen“), wenn die zuständige Behörde bescheinigte, daß die Voraussetzungen vorlagen. Anders die Formulierung in § 82 Abs. 2 Buchst. d StädtebaufördG, § 6b Abs. 8 EStG: „sind“ bzw. „ist nur anzuwenden, wenn“ die Bescheinigung erteilt wird. Danach ist ein Recht der FinVerw. und FG zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für die Erteilung der Bescheinigung vorlagen, wohl nicht ausgeschlossen. Auch zu § 7c EStG 1949–1969 wurde angenommen, daß die dort verlangte Bescheinigung der Wohnungsbaubehörde die FinVerw. nicht binde (Abschn. 74d EStR 1950–52, Abschn. 58/1953–54, Abschn. 75/1955; nur einschränkend Abschn. 75 EStR 1956–62).

Rechtsbehelf: Die Versagung der Bescheinigung ist kein Akt des Steuerverfahrens und daher nur im Verwaltungsrechtsweg angreifbar.

ABC zu § 6 b

Abfindung (Abstandszahlung), die ein Mieter oder Pächter für die *vorzeitige Räumung* erhält, bildet ein Entgelt für die Aufgabe des Mietrechts; dieses fällt nicht unter die gem. § 6 b Abs. 1 Satz 1 begünstigten Wirtschaftsgüter. Werden *Mieter-einbauten* wie dem Mieter zuzurechnende materielle WG behandelt (s. § 5 Anm. 1256), so können sie nicht wie Gebäude oder selbständige Gebäudeteile behandelt werden (s. Anm. 127). Auch schon früher wurde nur die Aufgabe eines Nutzungsrechts angenommen und die Anwendbarkeit des § 6 b daher abgelehnt (vgl. *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38 c Nr. 12, B 1969 S. 507, 1970 S. 1663, StLex. 3, 6 b–6 c S. 5 u. RWP 1975 S. 36; DStPr. EStG § 5 Rückl. Nr. 4).

Abwrackprämie, die einem Schiffseigner dafür gezahlt wird, daß er sein Binnenschiff zum Abwracken an eine Werft oder ein Abwrackunternehmen veräußert, bildet steuerlich einen Teil des Veräußerungspreises iS des § 6 b Abs. 2; liegen für den Gewinn aus der Veräußerung des Schiffs an die Werft oder an das Abwrackunternehmen die Voraussetzungen des § 6 b vor, so gehört auch der Gewinn aus der Abwrackprämie zu dem nach § 6 b begünstigten Veräußerungsgewinn. Nimmt dagegen der Binnenschiffer das Abwracken des Schiffs selbst vor oder läßt er das Schiff durch einen Dritten abwracken und veräußert er dann die verwertbaren Teile selbst, so findet § 6 b weder auf den Gewinn aus den veräußerten Teilen noch auf den Gewinn aus der empfangenen Abwrackprämie Anwendung, weil die einzelnen WG regelmäßig nicht unter § 6 b fallen (s. Anm. 131). Muß der Stpfl. eine Abwrackprämie später ganz oder teilweise an den Abwrackfonds zurückzahlen, so bildet der zurückgezahlte Betrag eine sofort absetzbare Betriebsausgabe. (OFD Düss. v. 5. 11. 69, StEK EStG § 6 b Nr. 22).

Anlagen in land- oder forstwirtschaftlichem Boden: s. „*Aufwuchs*“.

Anlaufender Betrieb: Auch bei ihm gilt § 6 b, da die dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter bereits Betriebsvermögen, nicht mehr Privatvermögen bilden (vgl. *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38 c Ziff. 3 = B 1970 S. 952 mit Hinweis auf RFH v. 19. 2. 36, RStBl. S. 766, wonach die Veräußerung eines im Aufbau begriffenen, noch nicht eröffneten Gewerbebetriebs bereits eine Betriebsveräußerung iSd. § 16 bildet). S. auch § 15 Anm. 15.

Anschaffungskosten: s. Anm. 150, 153.

Anteile an KapGes.: Veräußerung s. Anm. 132; Anschaffung s. Anm. 180–182; besondere Voraussetzungen beim Abzug von Anteilen an KapGes. s. Anm. 191–199. S. auch hier Anm. 300 „*Einbringung eines Betriebs in eine KapGes.*“ über „*Kapitalanteile*“; „*Gleichartige Wirtschaftsgüter*“ über Aktien im Girosammeldepot; „*Kapitalerhöhung*“ über junge Anteile.

[Anschluß S. E 127]

Anzahlungen sind nicht begünstigt, s. Anm. 147.

Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs kann uE insoweit nicht als Veräußerung iSd des § 6 b angesehen werden, als die WG in das Privatvermögen überführt werden, da auch die Entnahme eines WG keine Veräußerung iSd. § 6 b bildet, s. hier Anm. 300 „Entnahme“. (GlA *Steinfeld*, Inf. 1966 S. 414; o. V., B 1968 S. 287. AA, wenigstens dem Wortlaut nach, Abschn. 41 b Abs. 7 EStR 1965 ff.; nach Satz 1 kann anlässlich der Betriebsveräußerung eine Rücklage gem. § 6 b gebildet werden, und nach Satz 8 gilt dies „bei der Aufgabe eines Betriebs entsprechend“.) – Auch die Erklärung eines *verpachteten Betriebs* als aufgegeben ist keine Veräußerung iSd. § 6 b (glA o. V., B 1968 S. 287; aA o. V., B 1965 S. 86).

Auflösung einer Kapitalgesellschaft (Liquidation) führt bei der *Gesellschaft* gem. § 11 KStG 1977 zur Aufdeckung der stillen Reserven. Diese Gewinnverwirklichung kann aber nicht mit Hilfe von § 6 b neutralisiert werden, da Reinvestitionen bei der KapGes. grundsätzlich nicht mehr vorgenommen werden können und eine ausnahmsweise gebildete 6 b-Rücklage im Zuge der Liquidation nicht auf Gesellschafter übertragen werden könnte, sondern aufgelöst werden müßte.

Die *Gesellschafter*, bei denen die Anteile in einem Betriebsvermögen liegen, können für den Gewinn, der bei ihnen infolge der Ersetzung der Anteile durch ausgekehrtes Vermögen entsteht, nach Rspr. und FinVerw. nicht den § 6 b im Rahmen der Begünstigung der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in Anspruch nehmen, da die Anteile nicht an Dritte veräußert werden, sondern untergehen; dieser Fall in § 6 b nicht geregelt ist, keine Regelungslücke vorliegt und § 6 b Umstrukturierungen in Unternehmen erleichtern will, hier aber die Gewinnverwirklichung beim Gesellschafter nur die Folge einer in einem anderen Unternehmen, der KapGes., eingetretenen Entwicklung bildet. So BFH I R 182/70 v. 6. 12. 72 (BStBl. 1973 S. 291); BdF v. 27. 7. 67 (StEK EStG § 6 b Nr. 14 = B S. 1346 = BB S. 912 und entsprechende Ländererlasse, zB StEK EStG § 6 b Nr. 13, 14 u. 21 = B 1967 S. 1655 = B 1969 S. 2307 = BB 1969 S. 1520); dann Abschn. 41 a Abs. 8 EStR 1975 ff.; zust. *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 40 a.

UE wird der Wortlaut des § 6 b hier zu eng ausgelegt; der Erwerb des bis dahin den Gesellschaftern nicht gehörenden Vermögens der KapGes. gegen Aufgabe (Untergang) der Anteile an der Gesellschaft läßt sich einkstl. als Veräußerungsvorgang deuten (glA *R. Thiel*, Übertragung stiller Reserven, Tz. 138; *Steinfeld*, Inf. 1966 S. 411; *Uelner*, DStZ 1966 S. 133; *Schindele*, BB 1967 S. 1159; *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 16 u. FR 1972 S. 279). S. auch § 17 Abs. 4, wo der Vorgang bei im Privatvermögen liegenden Kapitalanteilen grundsätzlich als Veräußerung behandelt wird; § 16 Anm. 126.

Die *Sechsjahresfrist* des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird durch die Auflösung der KapGes. bei Wirtschaftsgütern, die auf die Gesellschafter in Anrechnung auf ihre Liquidationsforderungen übertragen werden, unterbrochen.

Auflösung einer Mitunternehmerschaft: s. Anm. 58–60.

Auflösung der Rücklage gem. § 6 b: s. Anm. 250–256.

Aufwuchs auf land- oder forstwirtschaftlichem Boden: Veräußerung s. Anm. 126, Anschaffung oder Herstellung s. Anm. 176.

Ausbau von Gebäuden und Schiffen: s. Anm. 185.

Auslandsbeziehungen: s. Anm. 7.

Auslandsinvestitionsgesetz: s. Anm. 84.

Ausscheiden eines Mitunternehmers: s. Anm. 50–51.

Ausscheiden eines Wirtschaftsguts infolge höherer Gewalt: *Gibt das Wirtschaftsgut unter oder verloren*, so können der Vorgang nicht wie eine Veräußerung und eine Ersatzleistung nicht wie ein Veräußerungsentgelt behandelt werden, da eine Veräußerung iS des § 6 b einen entgeltlichen Übergang des Wirtschaftsguts auf einen Dritten voraussetzt (glA Abschn. 41 a Abs. 8 EStR 1965 ff.; *R. Thiel*, BB 1966 S. 572; *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 17; kritisch o. V., Stbg. 1970 S. 188; DStPr. EStG § 6 c Nr. 1).

Bei *zwangsweiser Übertragung des Wirtschaftsguts auf einen Dritten* (oder freiwilliger Übertragung zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs) ist § 6 b dagegen anwendbar, s. auch „*Entziehung*“. Über die Möglichkeit, die aufgedeckte stille Reserve, statt gem. § 6 b auf ein Reinvestitionsgut, gem. Abschn. 35 EStR auf ein *Ersatzwirtschaftsgut* zu übertragen, s. Anm. 80. In diesem Fall ist die Sechsjahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 gewahrt, wenn das zwangsweise ausgeschiedene WG und das Ersatzwirtschaftsgut zusammen 6 Jahre zum Anlagevermögen des inländ. Betriebs des Stpfl. gehört haben (Abschn. 41 c Abs. 6 EStR 1965 ff.). Nach dem Wortlaut dieser Anweisung dürfte eine zwischen dem Ausscheiden und der Ersatzbeschaffung verstrichene Zeit nicht mitgerechnet werden. Das ausgeschiedene WG und das Ersatzwirtschaftsgut werden aber steuerlich als wirtschaftlich identisch angesehen (s. § 4 Anm. 68 a). Daher ist für die Berechnung der Sechsjahresfrist uE der gesamte Zeitraum von der Anschaffung oder Herstellung des ausgeschiedenen WG bis zur Veräußerung des Ersatzwirtschaftsguts maßgebend (glA *R. Thiel*, Übertragung stiller Reserven. Tz. 67; *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38 c Ziff. 18 = B 1969 S. 683 = FR 1972 S. 444; *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 19 u. 30; aA *Blümich/Falk*, XI. § 6 b Anm. 6 a). Das gilt auch bei mehrfacher Ersatzbeschaffung.

Berlin: Stille Reserven, die durch erhöhte Absetzungen gem. § 14 BerlinFG entstanden sind, können bei ihrer Aufdeckung unter den Voraussetzungen des § 6 b auf Anlagegüter in der Bundesrepublik Deutschland übertragen werden (vgl. *Kottke*, B 1966 S. 1068).

Betriebsaufspaltung: Begriff und Wesen s. § 15 Anm. 13 e. Nach der Teilung eines Personenunternehmens in ein Besitz-Personenunternehmen und eine BetriebsKapGes. bestehen zwei selbständige Stpfl. Bei dem neu entstandenen Unternehmen beginnt eine neue Sechsjahresfrist. S. auch weiter unten „*Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine KapGes.*“.

Wird also ein WG vom einen auf das andere Unternehmen übertragen und vom letzteren veräußert, so ist die Besitzzeit des ersten Unternehmens dem zweiten nicht zuzurechnen (glA o. V., B 1965 S. 1684). S. auch Anm. 275. Beim übertragenden Besitzunternehmen entsteht uE eine Gewinnverwirklichung (str., s. § 6 Anm. 822–824); dann ist der Vorgang als Veräußerung zu betrachten, die Besitzzeiten beider Unternehmen können nicht zusammengerechnet werden. Eine Ausnahme gilt uU, wenn ein ganzer Betrieb oder Teilbetrieb auf die KapGes. übertragen wird, s. u. „*Einbringung eines Betriebs in eine KapGes.*“. Das ursprünglich einheitliche Unternehmen und das spätere Besitz-Personenunternehmen sind der gleiche Stpfl., und selbst wenn man den ursprünglichen Betrieb und den verpachteten Betrieb als zwei verschiedene Betriebsstätten betrachtet, tritt durch die Betriebsteilung und Verpachtung von Betriebsvermögen beim Besitz-PersUnternehmen keine Unterbrechung der Sechsjahresfrist ein. (glA *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38 c Ziff. 5, B 1968 S. 960, GmbH-Rdsch. 1968 S. 130.) Nur jedes Unternehmen für sich kann § 6 b anwenden, da die Gewinne der Unternehmen getrennt zu ermitteln sind (glA o. V., B 1967 S. 2136). Das gilt daher auch für Veräußerungen zwischen beiden Unternehmen. (Beim Besitz-Personenunternehmen kann es aber zB an der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1

oder § 5 fehlen, s. § 6 b Abs. 4 Nr. 1, zB wenn der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft an diese Grundbesitz vermietet und die Mieteinkünfte nach dem Einnahmeüberschuß ermittelt.) Erfolgt eine Betriebsaufspaltung (durch Vermietung oder Verpachtung von Anlagevermögen an eine Betriebs- oder VertriebsKapGes.) erst nach Bildung einer Rücklage gem. § 6 b, so wird die Rücklage bei dem Besitzunternehmen fortgeführt, dh. sie kann nicht an die KapGes. „abgetreten“ werden, da diese ein anderer Steuerpflichtiger ist.

Betriebsveräußerung: Über Anwendung des § 6 b auf den Veräußerungsgewinn s. Anm. 75, 123, 293, 297. Über Bedeutung der Betriebsveräußerung für eine 6 b-Rücklage s. Anm. 75, 226, 256, 260.

Bewegliche Wirtschaftsgüter: als begünstigte veräußerte WG s. Anm. 130; als Reinvestitionsgüter s. Anm. 173.

Bezugsrechte: s. „Kapitalerhöhung“.

Bilanzänderung: s. Anm. 100.

Bilanzberichtigung: s. Anm. 97.

Bodenschätze: s. Anm. 125.

Buchführung: s. Anm. 271–292.

Einbringung eines Betriebs in eine KapGes.:

● *Allgemeines:* Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils wird gleich behandelt. Für die Anwendung des § 6 b ist es von Bedeutung, ob die Einbringung als Veräußerung oder als Fortführung des Betriebs in anderer Form beurteilt wird und ob sie unter das UmwStG 1977 (früher 1969) fällt.

Über das *Recht* eines Mitunternehmers oder stillen Gesellschafters auf Umwandlung seiner Beteiligung in Kapitalanteile an einer KapGes. s. „Umwandlungsrecht“.

● *Einbringung außerhalb des UmwStG:* Fällt die Einbringung nicht unter das UmwStG und wird sie als Veräußerung beurteilt (s. dazu § 16 Anm. 34–35), so ist § 6 b auf den Veräußerungsgewinn anwendbar (s. Anm. 75, 123). Die Sechsjahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 beginnt bei der KapGes. neu zu laufen. Wird die Einbringung dagegen wegen Fortführung der Buchwerte nicht als Veräußerung beurteilt, so läuft die Sechsjahresfrist für die eingebrachten Wirtschaftsgüter weiter und kann eine vorhandene 6 b-Rücklage fortgeführt werden. Werden die Buchwerte nur teilweise fortgeführt, zum anderen Teil also stille Reserven aufgedeckt, wenn auch nur bei einem einzigen Wirtschaftsgut, so nimmt die Rspr. außerhalb des UmwStG keine Fortführung des Betriebs in anderer Form an. Folgt man dieser Ansicht, so wird die Sechsjahresfrist in diesem Fall bei allen WG unterbrochen und kann eine 6 b-Rücklage nicht fortgeführt werden (glA o. V., B 1968 S. 960 gegen R. Thiel, BB 1966 S. 577; für Fristberechnung beim einzelnen Wirtschaftsgut Ranft, StLex. 3, 6 b–6 c S. 20; Hartmann|Böttcher|Grass, EStG § 6 b Anm. 15 c; Richter|Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 59).

● *Einbringung nach dem UmwStG unter dem Teilwert:* Fällt die Einbringung unter das UmwStG 1969 oder 1977 und bewertet die KapGes. das eingebrachte Betriebsvermögen mit einem unter dem Teilwert liegenden Betrag (mit den bisherigen Buchwerten oder mit sog. Zwischenwerten, § 20 Abs. 2 UmwStG 1977), so ist die Einbringung nicht als Veräußerung zu behandeln. Eine vorhandene 6 b-Rücklage wird fortgeführt (BdF v. 16. 6. 78 Tz. 30, BStBl. I S. 240). Die *Sechsjahresfrist* des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird bei Fortführung der Buchwerte nicht unterbrochen (§§ 23 Abs. 1, 5 Abs. 2 UmwStG), wohl allerdings nach dem Wortlaut des § 23 Abs. 2 UmwStG (keine Verweisung auf § 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) bei Bewertung mit Zwischenwerten (Abschn. 41 c Abs. 7 EStR 1965 ff.; *Wid-*

mann/Mayer, UmwRecht, Neuaufl. Rz. 7504; *Richter/Winter*, BP 1978 S. 107; wohl auch *L. Schmidt*, FR 1978 S. 361; aA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, EStG § 6 b Anm. 91). UE kann man wohl eine Lücke im Gesetz annehmen; sie ist zu schließen entsprechend dem in §§ 23, 15 UmwStG zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers, die Einbringung nur bei Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens mit dem Teilwert als Veräußerungsvorgang zu behandeln. Dann ist auch bei Bewertung mit Zwischenwerten keine Unterbrechung der Sechsjahresfrist anzunehmen. (S. zu alledem §§ 20, 23, 15 Abs. 3, 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1977; §§ 20, 7 Abs. 3 UmwStG 1969; vgl. ferner *Haass*, BB 1970 S. 575; *Richter/Winter*, DStR 1974 S. 313.) – Auf den bei den Gesellschaftern durch die Aufstockung der Buchwerte entstehenden *Einbringungsgewinn* ist § 6 b anwendbar (glA BdF aaO Tz. 34; *Richter/Winter*, BP 1978 S. 107).

● *Einbringung nach dem UmwStG zum Teilwert*: Bewertet die KapGes. das eingebrachte BetrV mit dem Teilwert, so ist es als von den Gesellschaftern veräußert und von der KapGes. angeschafft anzusehen; die Sechsjahresfrist beginnt bei der KapGes. neu zu laufen; eine vorhandene 6 b-Rücklage kann nicht fortgeführt werden (*Widmann/Mayer*, UmwRecht, Neuaufl. Rz. 7530, 7532). Die eingebrachten Wirtschaftsgüter gelten als im Zeitpunkt der Einbringung zum Teilwert angeschafft (§ 23 Abs. 3 UmwStG); die Anschaffung kann daher als Reinvestition iS des § 6 b behandelt werden (glA *Widmann/Mayer* aaO Rz. 7533 „Anschaffung“; *Blümich/Falk*, XI. § 6 b Anm. 11 S. 52).

● *Kapitalanteile*, die durch die Einbringung erworben worden sind, können uE nicht iS der Sechsjahresfrist als mit den eingebrachten Wirtschaftsgütern identisch angesehen werden. (GlA *Richter/Winter*, BP 1978 S. 107; FG Münster v. 23. 9. 74, EFG 1975 S. 57, aufgehoben durch BFH IV R 209/74 v. 28. 1. 76, BStBl. S. 288, weil im entschiedenen Fall ein Recht auf Umtausch der Beteiligung als Mitunternehmer in Anteile an der betreffenden KapGes. bestanden habe, s. „Umwandlungsrecht“.)

Einbringung eines Betriebs in eine PersGes. (Mitunternehmerschaft): Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils wird gleich behandelt. Auf einen *Veräußerungsgewinn*, der beim Einbringenden durch Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens über dem bisherigen Buchwert entsteht (§ 24 UmwStG 1977), ist § 6 b anwendbar (BMWF v. 14. 12. 71 Abschn. II/I 8, BStBl. I S. 649; BdF v. 16. 6. 78 Tz. 82 iVm. Tz. 34, BStBl. I S. 247, 240). Übertragungsmöglichkeiten s. Abschn. 41 b Abs. 7 EStR 1965 ff. S. auch Anm. 75 und 123 über Betriebsveräußerung.

Eine *vorhandene 6 b-Rücklage* kann der Einbringende in einer Ergänzungsbilanz der Mitunternehmerschaft fortführen (§§ 24 Abs. 4, 23 Abs. 1 u. 2, 15 Abs. 3 UmwStG 1977), und zwar nach Abschn. 41 b Abs. 6 EStR 1965 ff. ohne Rücksicht darauf, wie das eingebrachte Betriebsvermögen bei der Mitunternehmerschaft bewertet wird, nach BdF aaO Tz. 82 iVm. Tz. 30 aber nur dann, wenn das eingebrachte BetrV unter dem Teilwert bewertet wird (glA *R. Thiel*, BB 1966 S. 576).

Sechsjahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2: Bezüglich Weiterlauf oder Unterbrechung gilt Entsprechendes wie bei der Einbringung in eine KapGes., s. dieses Stichwort weiter oben (§§ 24, 23, 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1977).

Vgl. auch *Widmann/Mayer*, UmwRecht, Neuaufl. Rz. 7910/7499, 7504 u. 7532 betr. Sechsjahresfrist; Rz. 7947–7956, 6173–6174 u. 7892 betr. Fortführung und Neubildung einer 6 b-Rücklage.

Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine KapGes. gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte:

- *Einbringung aller Anteile an einer KapGes.:* Es gilt Entsprechendes wie bei der Einbringung eines Betriebs (§ 20 Abs. 6 UmwStG 1977). S. näher *Widmann/Mayer*, UmwRecht, Neuauf. Rz. 6846–6863.
- *Einbringung sonstiger Wirtschaftsgüter:* Die Einbringung bildet uE wirtschaftlich einen tauschähnlichen Vorgang und nach dieser Auffassung beim *Gesellschafter* einen Veräußerungsvorgang (streitig, s. § 6 Anm. 822–824). Auf den Veräußerungsgewinn ist § 6 b anwendbar (glA o. V., B 1965 S. 991).
- *Bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft* müßte, scheinbar folgerichtig, eine Anschaffung iS des § 6 b angenommen werden.

So *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38 a, 38 c Ziff. 17; *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 114; Einbuchungswert der Sacheinlage = fiktives Entgelt; *R. Thiels*, StbJb. 1966/67 S. 255 u. StRK-Anm. KStG § 6 Abs. 1 S. 1 Allg. R. 112; gesellschaftsrechtliche Einlage ist bei PersGes. wie bei KapGes. kaufähnlicher Vorgang; Thiels gegenteilige Äußerung BB 1966 S. 573 ist wohl als bloßer Bericht über die EStR 1965 zu werten; *Gassner/Haug/Lempenau*, DSZ 1977 S. 165.

Die Behandlung beim Einbringenden als Veräußerung (s. § 6 Anm. 823: weil das ausscheidende WG durch die dafür erhaltenen neuen Gesellschaftsanteile oder durch die Werterhöhung der vorhandenen Anteile ersetzt wird) zwingt aber uE nicht dazu, bei der KapGes. eine Anschaffung anzunehmen; der KapGes. wird nur Vermögen zugeführt, darin liegt eine Einlage; deshalb bildet die Einräumung der neuen Gesellschaftsrechte, von der KapGes. her gesehen, keine Gegenleistung für den Erwerb des Wirtschaftsguts. *Richter/Winter* aaO verweisen auf die Deutung einer verdeckten Gewinnausschüttung bei zu billigem Verkauf eines WG von der Gesellschaft an den Gesellschafter: Der Vorgang ist wirtschaftlich so zu deuten, als habe die Gesellschaft zu einem angemessenen Preis verkauft und den Unterpreis ausgeschüttet (s. hier Anm. 300 „*Verdeckte Gewinnausschüttung*“). In diesem Fall ist aber die Ausschüttung steuerpflichtig; deshalb ist es gerechtfertigt, dem Gesellschafter Anschaffungskosten in Höhe des angemessenen Preises zuzubilligen (s. auch § 6 Anm. 404). Dagegen kann bei einer Einlage in eine KapGes. nicht ein in Wirklichkeit nicht gezahltes Entgelt fingiert werden; darin läge eine unzulässige Sachverhaltsfiktion. Vgl. auch BFH I 1/64 v. 4. 10. 66 (BStBl. S. 690) betr. Anwendbarkeit des saarl. Ges. Nr. 584. Dieses gewährte eine Sonderabschreibung von den Anschaffungskosten bestimmter abnutzbarer WG. Der BFH behandelt die Vermögensübertragung von der untergehenden auf die fortbestehende GmbH als gesellschaftsrechtlichen Vorgang einer Einlage und lehnt eine Anschaffung iS des saarl. Ges. Nr. 584 ab; die Hergabe der neuen Gesellschaftsrechte betrachtet er nicht als Gegenleistung für die erworbenen WG. Ebenso FG Berlin v. 11. 8. 70 (EFG 1971 S. 118, rkr.) zu § 19 BerlinHG 1964. Man wird also die Ausgabe der neuen Anteile durch die Gesellschaft nicht als Aufwendung von Anschaffungskosten betrachten können. (glA *Widmann/Mayer*, UmwRecht Neuauf. Rz. 6811.) S. auch „*Umwandlung einer KapGes.*“ betr. Übernahmegewinn der Gesellschafter.

Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine PersGes. (Mitunternehmenschaft) gegen Gewährung eines Gesellschaftsanteils: Befanden sich die WG in einem BetrV des Mitunternehmers, so gilt folgendes: Die Beteiligten haben die Wahl, beim einzelnen WG den Buchwert fortzuführen oder das WG bis zur Grenze seines Teilwerts neu zu bewerten; für die Höhe des Buchgewinns beim Einbringenden ist die Bewertung bei der Mitunternehmenschaft maßgebend; erfolgt eine Aufstockung des Buchwerts, so bedeutet dies, daß die Beteiligten die Einbringung wie eine Veräußerung behandeln (BFH IR 17/74 v. 15. 7. 76, BStBl. S. 748; BdF v. 20. 12. 77 Tz. 25–27 u. 57–63, BStBl. 1978 I S. 11 u. 14; *Bordewin*, in: *Kruse* [Hrsg.], Die Grundprobleme der PersGes. im StRecht, Köln 1979

S. 81 f.; Bedenken gegen das Wahlrecht äußert *Tipke*, *StuW* 1978 S. 201; stets für Gewinnverwirklichung *Luckey*, *StuW* 1979 S. 147 f.). Daraus folgt uE, daß der Einbringende den Gewinn gem. § 6 b neutralisieren und daß die Mitunternehmerschaft das WG als Reinvestitionsobjekt iSd. § 6 b behandeln kann.

Einbringungsgeborene Anteile: s. Anm. 76.

Einlage eines Wirtschaftsguts: nicht Anschaffung iSd. § 6 b, s. Anm. 146.

Einziehung von Anteilen an einer KapGes.: Nach J. *Thiel* (B 1966 S. 758) können die stillen Reserven junger Anteile, bei denen die Sechsjahresfrist noch nicht abgelaufen ist, durch Einziehung ohne Entgelt auf die schon länger als 6 Jahre zum Betriebsvermögen gehörenden alten Anteile übertragen und kann § 6 b für die dann erfolgende Aufdeckung der vollen stillen Reserven angewendet werden. UE bedenklich; die alten Anteile verkörpern nach der Einziehung ein Mehr an Vermögen, insoweit hat der Anteilseigner die Beteiligung keine 6 Jahre besessen.

Enteignung eines WG: s. „Entziehung“.

Entnahme führt zur Aufdeckung der im Buchansatz des entnommenen WG enthaltenen stillen Reserve. Diese Gewinnverwirklichung ist aber nach dem Willen des Gesetzgebers nicht begünstigt, weil § 6 b bezweckt, „dem Betrieb Mittel zur Rationalisierung und Modernisierung zu erhalten, deren sofortiger Entzug den Stpfl. über Gebühr belasten würde“; so Begr., BTDrucks. IV/2400 S. 63. Dem Zweck des § 6 b entsprechend ist daher der Begriff der „Veräußerung“ iSd. des § 6 b eng auszulegen dahin, daß nicht jeder Akt der Gewinnverwirklichung, sondern nur die Übertragung von WG auf Dritte unter den Begriff der Veräußerung fällt. Die Entnahme ist daher uE hier der Veräußerung nicht gleichzustellen. *GlA BFH I R 182/70 v. 6. 12. 72*, *BStBl.* 1973 S. 291; *IV R 23–24/68 v. 24. 5. 73*, *BStBl.* S. 582, 585; *IV R 111/77 v. 28. 1. 81*, *BStBl.* S. 430; *VIII R 41/79 v. 23. 6. 81*, *BStBl.* 1982 S. 18; *Hess. FG v. 26. 7. 73*, *EFG* 1974 S. 65, rkr.; Abschn. 41 a Abs. 8 *EStR* 1965 ff.; *Heuer*, *FR* 1964 S. 470; o. V., *DStR* 1965 S. 537; *Uelmer*, *DStR* 1964 S. 669, *DStZ* 1966 S. 130 ff.; *Böttcher/Beinert*, *RWP-Blatte* 14 D *ESt.* II B 38; *Sarx*, *FR* 1966 S. 211; *Richter/Winter*, *Gewinnübertragungen*, 2. Aufl. Rz. 20. *AA R. Thiel*, Übertragung stiller Reserven Tz. 123 u. *StKongrRep.* 1965 S. 184; *Labus*, *BB* 1965 S. 1345; o. V., *B* 1965 S. 87 bei Verpachtung eines Betriebs. Für Änderung des Gesetzes *Hellwig*, *DStR* 1968 S. 365.

Veräußerung eines WG mit nachfolgender *Entnahme des Erlöses* darf nicht als Entnahme des WG mit nachfolgender Veräußerung behandelt werden (*glA L. Schmidt*, *FR* 1981 S. 595); sonst würde der Besteuerung ein anderer als der tatsächliche Sachverhalt zugrunde gelegt werden. Kauft der Stpfl. allerdings das WG mit dem entnommenen Erlös privat vom Käufer zurück – wenn auch zu einem anderen Preis – und ist der Dritte nur der Rechtsform nach eingeschaltet worden, so können Kauf und Rückkauf einen steuerlich unbeachtlichen Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO bilden, so daß das WG selbst als entnommen zu behandeln ist.

Bildet die *Gegenleistung notwendiges Privatvermögen* (eingetauschter Sachwert, im Unterschied von Geld oder einer Geldforderung), so wird das weggegebene WG bereits vor seiner Übertragung entnommen, und die Veräußerung erfolgt im Bereich des Privatvermögens; der Entnahmegewinn kann nicht nach § 6 b neutralisiert werden (*BFH VIII R 41/79 v. 23. 6. 81*, *BStBl.* 1982 S. 18). Anders, wenn statt eines Tausches zwei Veräußerungen zum gemeinen Wert mit Aufrechnung der Forderungen und Ausgleichszahlung erfolgen (*glA L. Schmidt*, *FR* 1981 S. 594; s. auch § 6 Anm. 328).

Entnahme durch einen *Mitunternehmer*: s. Anm. 38–39.

Entschädigung für Verlust eines Wirtschaftsguts: s. „Ausscheiden eines Wirtschaftsguts“, „Entziehung“.

Entschädigung, die nur *anlässlich der Veräußerung* eines WG geleistet wird, gehört nicht zum Veräußerungspreis, auch wenn sie für Schäden gezahlt wird, die infolge der Veräußerung eingetreten sind (BFH I R 140/71 v. 11. 7. 73, BStBl. S. 840 betr. Entschädigung für Minderung des Ertragswerts eines Betriebs infolge Veräußerung von Grundstücken zum Straßenbau [in Bestät. von EFG 1971 s. 427]; s. dort über Aufteilung auf Sachwertentschädigung für Grundstück und Ertragswertentschädigung für Beeinträchtigung des verbleibenden Betriebs; Leitsatz von BFH aaO unrichtig: nicht die „Grundstückswertentschädigung“ – der Kaufpreis –, sondern nur der Veräußerungsgewinn kann in eine Rücklage gem. § 6 b eingestellt werden). Die Entschädigung gehört auch insoweit nicht zum Veräußerungspreis, als sie durch Zahlung eines unangemessen hohen Preises für veräußerte WG geleistet wird. Das bloße Motiv des Veräußerers, durch einen günstigen Preis für veräußerte WG eine Entschädigung für durch die Veräußerung eingetretene betriebliche Nachteile hereinzuholen, genügt aber nicht, um einen – vom FA geschätzten – Teil des Veräußerungspreises als „zu günstig“ und deshalb als nicht unter § 6 b fallende Entschädigung abzuspalten.

Entschädigung für *Feldinventar* und *stehende Ernte*, die der Stpfl. anlässlich der Anschaffung eines landwirtschaftlichen Betriebs, Teilbetriebs oder Betriebsteils (bei Verkauf, Verpachtung usw.) gezahlt hat, ist als sofort abziehbare Betriebsausgabe zu behandeln (Abschn. 131 Abs. 2 EStR), also nicht als Anschaffungskosten, von denen der Gewinn aus der Veräußerung eines anderen WG abgezogen werden könnte.

EntwicklungsländerStG: s. Anm. 85.

Entziehung eines Wirtschaftsguts durch Hoheitsakt gegen Gewährung einer Entschädigung ist uE, dem Zweck des § 6 b entsprechend, der Veräußerung gleichzustellen (glA Abschn. 41 a Abs. 8 EStR 1965 ff.). S. auch „*Ausscheiden eines Wirtschaftsguts*“.

Erbbaurecht: Seine *Bestellung* steht nicht der Veräußerung des belasteten Grund und Bodens durch den Besteller gleich (BFH VI 252/62 U v. 31. 1. 64, BStBl. S. 187; o. V., B 1969 S. 547; für Gesetzesänderung o. V., B 1965 S. 1379). Dagegen stehen die auf Grund eines Erbbaurechts errichteten *Gebäude* den auf eigenem Boden errichteten Gebäuden gleich (glA o. V., B 1969 S. 547, FR 1970 S. 304). Ein auf Grund eines Erbbaurechts errichtetes Gebäude kann (mit dem Erbbaurecht, dessen wesentlichen Bestandteil es bildet, oder für sich allein hinsichtlich des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude) ohne den zugehörigen Boden *veräußert* werden; die Veräußerung ist unter den sonstigen Voraussetzungen des § 6 b begünstigt.

Reinvestition: Die Anschaffung eines *Erbbaurechts* ist nicht begünstigt, wohl aber die Herstellung eines *Gebäudes* auf Grund eines Erbbaurechts, die Anschaffung des wirtschaftlichen Eigentums an einem auf Grund eines Erbbaurechts errichteten Gebäude und die Anschaffung eines Gebäudes durch den Erbbauberechtigten, indem ihm an einem bebauten Grundstück ein Erbbaurecht bestellt wird (§ 12 ErbBzVO; o. V., FR 1970 S. 304).

Ersatzwirtschaftsgut: s. Anm. 80, 170, 283.

Erweiterung, Ausbau und Umbau: s. Anm. 185–190.

Feldinventar und **stehende Ernte:** s. „*Entschädigung*“.

Formwechselnde Umwandlung einer KapGes. (zB einer AG in eine GmbH) ändert nicht die Personengleichheit der Gesellschaft und bedeutet daher keinen Vermögensübergang; eine 6 b-Rücklage wird fortgeführt, die Sechsjahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird nicht unterbrochen (glA *Richter/Winter*, DStR 1974 S. 311 mwN und Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 192). Wird anlässlich

der Umwandlung ein ausscheidender *Minderheitsgesellschafter* abgefunden, so ist die begünstigende Vorschrift des § 17 UmwStG 1977 (Bescheinigung iS des § 6 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 und Einhaltung der Sechsjahresfrist iS des Abs. 4 Nr. 2 nicht nötig) nicht anwendbar, da § 17 UmwStG für Umwandlungen nach dem ersten Abschnitt des UmwG gilt und die formwechselnde Umwandlung nicht unter jenen Abschnitt fällt (*Widmann|Mayer*, UmwRecht, Neuaufl. Rz. 6346, 6511; aA *Richter|Winter* aaO Rz. 193). Umwandlung im Weg der *Liquidation*, zB von einer Genossenschaft in eine GmbH, ist aber kein Formwechsel und unterbricht die Sechsjahresfrist (glA DStPr. EStG § 6 b Nr. 4). S. auch „*Auflösung einer KapGes.*“.

Frst für die Übertragung der Rücklage s. Anm. 233–244; nach dem StädtebaufördG s. Anm. 87. Sechsjährige Zugehörigkeit der veräußerten WG zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte s. Anm. 273–283.

Gebäude: Begriff und Veräußerung s. Anm. 127; als Reinvestitionsgüter s. Anm. 178; Erweiterung, Ausbau und Umbau s. Anm. 185–186.

Gebrauchte Wirtschaftsgüter: s. Anm. 130, 170.

Gemischte Schenkung: Begriff und steuerliche Behandlung s. § 6 Anm. 420. UE ist die Übertragung eines WG im Weg der gemischten Schenkung auch für die Anwendung des § 6 b in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil aufzuteilen. (GlA BFH IV R 15/76 v. 17. 7. 80, BStBl. 1981 S. 11, zwar ausdrücklich beschränkt auf die private gemischte Schenkung einer wesentlichen Beteiligung iSd. § 17, aber mit Erwägungen, die zT – unterschiedliche Regelung von Veräußerung und unentgeltlicher Übertragung im EStRecht – weitergehende Bedeutung haben, zB jedenfalls für den Übergang eines WG zwischen zwei Sonderbetriebsvermögen von Mitunternehmern der gleichen Mitunternehmerschaft durch gemischte Schenkung. Wie hier ferner o. V., B 1971 S. 598; *Henninger*, StLex. 3, 6 b–6 c S. 8. AA *Richter|Winter*, BP 1978 S. 107; *Stabschmidt*, Die Anwendbarkeit der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6 b EStG in Grenzfällen, Jur. Diss. Mainz 1975 S. 74. Für Anwendung des § 6 b unabhängig von der Art der Schenkung stets auf den Betrag, um den das Entgelt den Buchwert übersteigt, *Richter|Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 23.) Ein auf den entgeltlichen Teil entfallender Veräußerungsgewinn kann unter den Voraussetzungen des § 6 b neutralisiert werden; der Erwerber hat entsprechende Anschaffungskosten und kann sie unter den Voraussetzungen des § 6 b um den Gewinn aus der Veräußerung anderer WG kürzen.

Auch bei *Mitunternehmern* für Aufteilung BdF v. 20. 12. 77 Tz. 39 (BStBl. 1978 I S. 12) betr. teilweise unentgeltliche Veräußerung aus Sonderbetriebsvermögen in Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers (glA *Lademann|Söffing|Brockhoff*, EStG § 6 b Anm. 21; *Bordewin*, FR 1981 S. 565; aA – volle Bewertung mit dem Teilwert – BFH IV 413/62 v. 29. 7. 66, StRK EStG § 5 GewVerw. R. 1). Hierfür spricht wohl auch der Wortlaut der Begründung in BFH IV R 54/72 v. 31. 3. 77 (BStBl. S. 415), bei der Veräußerung eines WG aus dem SonderBetV eines Mitunternehmers an die Mitunternehmerschaft werde Gewinn verwirklicht, „soweit sich die Veräußerung wie eine solche unter Fremden darstellt“ (S. 418 I. Sp.; vgl. dazu *Richter*, FR 1978 S. 374); insoweit, dh. zu demjenigen Teil, zu dem das nicht der Fall ist, hat der Vorgang eine gesellschaftsrechtliche Natur. Wenn der BFH (S. 417 I. Sp. unten) bemerkt, schon vom einkstl. Begriff der Einlage her sei es nicht möglich, die Übertragung teilweise als Einlage zu werten, so bezieht sich dies uE nicht auf die teilweise Unentgeltlichkeit, sondern auf die teilweise Beibehaltung des Eigentums am übertragenen WG in Form von Miteigentum als Mitunternehmer: Der Vorgang ist in voller Höhe, nicht nur entsprechend der Beteiligung der anderen Mitunternehmer, als Veräußerung zu werten.

Gesamtpreis für mehrere WG bei Veräußerung s. Anm. 205 „*Aufteilung*“, bei Anschaffung s. Anm. 174.

Gesamtrechtsnachfolger: Er (bes. der Erbe) tritt hinsichtlich der erworbenen WG in die Rechtsstellung seines Vorgängers ein; dessen Besitzzeit ist dem Nachfolger hinsichtlich der Sechsjahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 zuzurechnen (glA *Uelner*, DSStR 1964 S. 671 = BP 1965 S. 3; vgl. auch BFH VI 300/63 U v. 18. 9. 64, BStBl. S. 647 zu § 23; s. auch § 23 Anm. 17). S. auch „*Einbringung*“, „*Umwandlung*“, „*Verschmelzung*“. – Über Maßnahmen nach einem *Erbfall* als Veräußerung oder unentgeltliche Rechtsnachfolge s. § 16 Anm. 43–45 und 63–89.

Gleichartige Wirtschaftsgüter: Besitz der Stpfl. gleichartige WG teils 6 Jahre und länger, teils weniger als 6 Jahre und kann er nachweisen, daß die veräußerten WG zur ersteren Art gehören, so darf nicht trotzdem eine Veräußerung von später angeschafften WG (*last-in-first-out*) fingiert werden, es darf auch keine Durchschnittsrechnung erfolgen (Grundsatz der Einzelbewertung, s. § 6 Anm. 86). Weist der Stpfl. nicht nach, ob er WG der ersten oder der zweiten Art veräußert hat, so ist im allg. zu vermuten, daß die zuerst angeschafften WG zuerst veräußert worden sind, da erfahrungsgemäß die ältesten Anlagegüter zuerst ausgeschieden werden. Läßt sich im einzelnen Fall nicht schätzen, inwieweit früher oder später angeschaffte WG veräußert worden sind, so bleibt nur eine Aufteilung der veräußerten WG auf „alt“ und „neu“ im Verhältnis der alten und neuen WG des gesamten Bestands der betreffenden Art von WG. Bei der Veräußerung von Aktien aus einem *Girosammeldepot* gilt (trotz der bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns angewendeten Durchschnittsbewertung, s. § 6 Anm. 1108) aus Vereinfachungsgründen die Sechsjahresfrist als erfüllt, wenn der Nennbetrag des veräußerten Teils des Bestandes geringer oder identisch ist mit dem Nennbetrag, der seit mindestens 6 Jahren ununterbrochen zum Anlagevermögen gehört hat; es kommt also insoweit nicht darauf an, daß die veräußerten Stücke tatsächlich, individuell bestimmbar, bereits seit 6 Jahren zum Anlagevermögen des Stpfl. gehört haben; s. FinVerw., StEK EStG § 6 b Nr. 10 = EDStZ 1967 S. 162 = Inf. 1967 S. 205.

Aufwuchs in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen: Die Sechsjahresfrist richtet sich uE für den gesamten Aufwuchs danach, wie lange der überwiegende Teil der Pflanzen einer Anlage zum Anlagevermögen gehört hat; dh. die Ersetzung einzelner Pflanzen ist unschädlich, es erfolgt keine Durchschnittsrechnung.

GmbH & Co. KG: Zur Anwendung des § 6 b im Verhältnis zwischen GmbH und KG vgl. *Richter*, FR 1974 S. 57.

Grund und Boden: Veräußerung s. Anm. 125; Anschaffung s. Anm. 174.

Handelsbilanz: Änderung s. Anm. 100; Abzug gem. § 6 b Abs. 1 Satz 1 s. Anm. 144; Rücklage s. Anm. 260, 261.

Herstellung: Begriff s. § 6 Anm. 454; Zeitpunkt s. § 6 b Anm. 147.

Herstellungsaufwand, der nach beendeter Anschaffung oder Herstellung auf ein WG vorgenommen wird, ist für die Berechnung der Sechsjahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 grundsätzlich unerheblich, auch bei Erweiterung, Ausbau oder Umbau eines Gebäudes oder Schiffs, ausgenommen wenn ein neues WG entsteht (Abschn. 41 c Abs. 4 EStR 1965 ff.; o. V., B 1969 S. 547, 1971 S. 359, BP 1971 S. 85). S. auch Anm. 150. Über Generalüberholung s. § 6 Anm. 496–497.

Beispiele: Der Stpfl. erwirbt 1975 ein bebautes Grundstück, errichtet 1981 einen Anbau als unselbständigen Gebäudeteil und veräußert das Gebäude 1982 mit Gewinn. Die Sechsjahresfrist ist verstrichen. – Der Stpfl. erwirbt 1975 ein unbebautes Grundstück, errichtet auf ihm 1977 ein Gebäude und veräußert Boden und Gebäude 1982. Die Sechsjahresfrist ist beim Boden verstrichen, nicht dagegen beim Gebäude (glA *R. Thiel*, StKongrRep. 1965 S. 188).

Ein *neues Wirtschaftsgut*, das durch Herstellungsaufwand auf ein vorhandenes WG entsteht (bes. im Fall der sog. Generalüberholung, s. § 6 Anm. 496–497), hat vom Zeitpunkt seiner Fertigstellung an eine eigene, neue Sechsjahresfrist (glA Abschn. 41 c Abs. 3 EStR 1965 ff.). Auch ein WG, das der Stpfl. innerhalb der letzten 6 Jahre vor der Veräußerung *aus Wirtschaftsgütern hergestellt* hat, die er länger als 6 Jahre vor der Veräußerung angeschafft hatte, ist begrifflich erst durch die Herstellung als neues WG entstanden und kann daher strenggenommen nicht bereits seinerseits sechs Jahre zum Anlagevermögen gehört haben. Haben jedoch die zur Herstellung verwendeten WG – bis auf geringfügige Ausnahmen – bereits ihrerseits zum Anlagevermögen gehört, so wird die Dauer ihrer Zugehörigkeit zum Anlagevermögen bei wirtschaftlicher Betrachtung der Zugehörigkeitsdauer des neuen WG hinzugerechnet werden müssen, zB wenn eine Maschine aus den Teilen mehrerer zum Anlagevermögen gehörender Maschinen hergestellt wird; das entspricht dem Zweck des § 6 b (s. Anm. 4).

Herstellungskosten: s. Anm. 150, 154. S. auch „Herstellung“.

Höhere Gewalt: s. „Ausscheiden eines Wirtschaftsguts“.

Immobilienzertifikate nicht als Reinvestitionsgüter begünstigt, s. Anm. 178.

Inländische Betriebsstätte: Über Zugehörigkeit des *veräußerten* WG zum BetrV einer inländ. B. s. Anm. 275–277; über Zugehörigkeit des *angeschafften oder hergestellten* WG zum Anlagevermögen einer inländ. B. s. Anm. 285.

Jagdrecht gehört nach Ansicht der FinVerw. zum Boden; soweit ein mit einem Jagdrecht versehener Grund und Boden veräußert wird, ist der auf das Jagdrecht entfallende Teil des Veräußerungsentgelts als Entgelt für den Boden zu behandeln (OFD Düss. v. 8. 8. 64, OFD Münster v. 24. 5. 64, StEK EStG § 14 Nr. 4).

Juristische Person des öffentlichen Rechts: Zur Anwendung des § 6 b, wenn ein *Betrieb gewerblicher Art* einer jur. Person des öffentl. Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG) einen Gewinn durch die entgeltliche Übertragung eines WG auf seine Trägerkörperschaft (oder auf einen anderen von dieser geführten Betrieb gewerblicher Art) erzielt, s. KStG 1977 § 4 Anm. 90.

Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln führt nur zu einer geänderten Aufgliederung der im übrigen vermögensmäßig gleichbleibenden Beteiligung des Gesellschafters einer KapGes. (§ 20 Anm. 364; §§ 1, 3 KapErhStG, s. Bd. Nebengesetze). Die *jungen Anteile* sind daher als in dem Zeitpunkt angeschafft zu behandeln, in welchem die alten Anteile angeschafft wurden, desgl. die *Bezugsrechte* (glA Abschn. 41 c Abs. 5 EStR 1965 ff.; R. Thiel, Übertragung stiller Reserven, Tz. 68 u. BB 1966 S. 572; Sarx, FR 1966 S. 212; Rau, KStR 12 c S. 155; aA Littmann, XIII. § 6 b Tz. 46).

Kapitalerhöhung durch Zuführung neuer Mittel bewirkt zwar bei den alten Anteilen regelmäßig einen Bezugsrechtsabschluss. Bezugsrechte und junge Anteile sind aber jedenfalls neue, auch wirtschaftlich bisher nicht vorhandene WG, die daher erst von demjenigen Zeitpunkt an zum Betriebsvermögen des Stpfl. gehören, in welchem er wirtschaftlich über sie verfügen kann, dh. praktisch von der Eintragung im Handelsregister an (glA EStR aaO; R. Thiel aaO; Uelner, BP 1965 S. 3; Mayer-Wegelin, BB 1969 S. 1131; ohne Rücksicht auf eine etwa ratenweise Einzahlung; Richter/Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 54). – S. auch „Einziehung“.

Kapitalherabsetzung einer KapGes.: Zur Frage, ob der Vorgang als Veräußerung iSd. § 6 b zu beurteilen ist, gilt uE das gleiche wie bei der Auflösung einer KapGes., s. „Auflösung“; dh. uE ist die Frage entgegen BdF aaO zu bejahen, s. auch § 17 Abs. 4 (glA Schindeler, BB 1967 S. 1158; Richter/Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 22).

Lebendes Inventar landwirtschaftlicher Betriebe: Begünstigte Veräußerung s. Anm. 135. Eine bestimmte Besitzzeit ist nicht erforderlich, s. § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2. Lebendes Inventar als Reinvestitionsgüter s. Anm. 173.

Liquidation einer KapGes. s. „Auflösung“; einer Mitunternehmerschaft s. Anm. 58.

Mehrere Betriebe: Abzug und Rücklage s. Anm. 141, 293.

Mineralgewinnungsrechte: s. Anm. 125.

Mitunternehmer: Über Einbringung eines Betriebs usw. s. weiter oben „Einbringung“. Zur Bedeutung von sonstigen Rechtsvorgängen bei Mitunternehmerschaften s. Anm. 8–63.

Organschaft: Organträger und Organgesellschaft sind selbständige Stpfl., ihre Einkommen sind getrennt zu ermitteln (s. KStG § 14 Anm. 43). Auf den *Gewinn aus der Veräußerung* von WG zwischen beiden Unternehmen oder im Organkreis ist daher § 6 b anwendbar (glA o. V., B 1967 S. 2136 u. 1974 S. 800; s. KStG § 14 Anm. 52). Allerdings kann ein Veräußerungsgewinn des Organträgers nur auf dessen eigene Reinvestitionen übertragen werden. Entsprechendes gilt für Veräußerungsgewinne der Organgesellschaft. Bei zu billiger Veräußerung vom Organträger an das Organ liegt in Höhe der Preisermäßigung eine Einlage vor; s. dazu § 6 Anm. 822–824. Bei zu billiger Veräußerung von der Organgesellschaft an den Organträger liegt in Höhe der Ermäßigung eine verdeckte Gewinnausschüttung vor; s. dazu KStG § 14 Anm. 47.

Sechsjahresfrist iS des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2: Die Besitzzeit des Organs ist nicht dem Organträger und umgekehrt zuzurechnen, auch nicht im Fall eines Gewinnabführungsvertrags (glA o. V., B 1967 S. 2136).

Vorvertragliche stille Reserven: Unter der Geltung des § 7 a aF KStG und der §§ 14–19 KStG 1977 bestehen für die Anwendung des § 6 b EStG keine Besonderheiten. Die Auflösung vorvertraglicher stiller Reserven der Organgesellschaft unterliegt keinen Einschränkungen, weder nach den aktienrechtlichen Bestimmungen über den Gewinnabführungsvertrag, an die § 7 a aF KStG, § 14 KStG 1977 anknüpft, noch nach § 7 a aF KStG, §§ 14–19 KStG 1977. Das bedeutet, daß Erträge aus der Auflösung vorvertraglicher unsteuerter stiller Reserven das dem Organträger zuzurechnende Organeinkommen erhöhen (KStG § 14 Anm. 55). Ihre Übertragung auf eine steuerfreie Rücklage oder ein Reinvestitionsgut iSd. § 6 b EStG geht dementsprechend zu Lasten des zuzurechnenden Organeinkommens. Die Unterschiede zwischen den normalen und den infolge der Anwendung des § 6 b EStG ermäßigten AfA des Reinvestitionsguts oder eine etwaige Auflösung der § 6 b-Rücklage wegen nicht fristgerechter Übertragung auf ein Reinvestitionsgut wirken sich ebenfalls auf das zuzurechnende Organeinkommen aus. Es macht für die Anwendung des § 6 b keinen Unterschied, ob die stillen vorvertraglichen Rücklagen der Organgesellschaft durch Veräußerung an einen Erwerber außerhalb oder innerhalb des Organkreises, zB an den Organträger, entstanden sind.

Realteilung des Betriebs einer PersGes. s. allg. § 16 Anm. 365–387; soweit die Teilung mit Gewinnverwirklichung vorgenommen wird, ist § 6 b auf den Gewinn anwendbar. Erfolgt die Teilung ohne Gewinnverwirklichung, so wird mit den fortgeführten Buchwerten auch eine vorhandene 6 b-Rücklage anteilig in den getrennten Unternehmen fortgeführt (Abschn. 41 b Abs. 6 EStR 1965 ff.); die Sechsjahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird nicht unterbrochen (glA FG Düss./Köln v. 5. 11. 75, EFG 1976 S. 71, rkr.; Sarx, FR 1966 S. 212; Richter/Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 91).

Rechte: fallen nicht unter die gem. § 6 b Abs. 1 Satz 1 begünstigten WG. S. auch „Abfindung“, „Entschädigung“, „Erbbaurecht“, „Jagdrecht“.

Reinvestitionsabsicht: s. Anm. 124.

Rückgängigmachen einer Veräußerung: Gibt der Erwerber eines WG, nachdem er es bereits der Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen zugeführt hatte, das WG wegen aufgetretener Mängel oder Eigentumsvorbehalts an den Veräußerer zurück, so wird dadurch nicht rückwirkend das Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen des Veräußerers und die Zuführung zum Anlagevermögen des Erwerbers beseitigt; so OFD Berlin v. 13. 11. 69, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 65. Daraus folgern *Richter/Winter* (Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 92 a), daß die Sechsjahresfrist beim Veräußerer unterbrochen worden ist und mit dem Zeitpunkt neu beginnt, in welchem der Erwerber die wirtschaftliche Verfügungsmacht wiedererlangt. Fälle wie Rücktritt und Wandlung wirken aber steuerlich zurück (§ 175 Satz 1 Nr. 2 AO; *Tipke/Kruse*, AO § 175 Anm. 11); in solchen Fällen ist der Veräußerer daher uE steuerlich so zu behandeln, als habe er das WG nicht veräußert; die Sechsjahresfrist ist dann nicht unterbrochen.

Rücklage für Ersatzbeschaffung: s. Anm. 80.

Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften: s. „*Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine KapGes.*“.

Schachtelbeteiligung: Bei ihr wurde die Sechsjahresfrist iS des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 auch dann als erfüllt angesehen, wenn die Beteiligung erst mit Beginn des Wj. erworben und bereits mit Schluß des fünften folgenden Wj. veräußert worden war (FinVerw., StEK EStG § 6 b Nr. 12 = B 1967 S. 923 = BB 1967 S. 658 = EDStZ 1967 S. 250 in entsprechender Anwendung der sog. „Mitternachtserlasse“ der FinVerw., StEK BewG aF § 60 Nr. 2; OFD Frankf. v. 12. 5. 58, StLex. 6, 9 S. 9). Einschränkung BdF v. 8. 1. 76 (u. Nds. v. 19. 2. 76, StEK KStG aF § 9 Nr. 20 = B S. 511 = FR S. 97): Bei gleichlaufenden Wj. des Veräußerers und des Erwerbers kann der Erwerber die Anschaffung nur dann als mit Beginn seines Wj. erfolgt behandeln, wenn der Veräußerer den Veräußerungsvorgang und damit die Gewinnverwirklichung seinem abgelaufenen Wj. zugerechnet hat.

Schiffe: als begünstigte veräußerte WG s. Anm. 131; als Reinvestitionsgüter s. Anm. 173; Erweiterung, Ausbau und Umbau s. Anm. 185.

Städtebauförderungsgesetz: s. Anm. 87.

Steinkohlenbergbau: s. Anm. 89.

Stillegung einer KapGes. ändert nichts an ihrer Berechtigung zur Anwendung des § 6 b; insbes. besitzt sie weiterhin eine inländ. Betriebsstätte iSd § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 u. 3 (glA o. V., B 1969 S. 1172 = GmbH-Rdsch. 1972 S. 93). Das gleiche gilt für den Gewerbebetrieb einer natürlichen Person, solange er nicht aufgegeben wird. – Bedeutung der Stillegung für die Zurechnung von WG zum Anlagevermögen s. § 6 Anm. 256.

Tausch: S. Anm. 83, 123, 153, 205. Die Sechsjahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 läuft bei wirtschaftlicher Identität des hingegebenen und des erworbenen WG (s. § 6 Anm. 340–345) weiter.

Teilerstellungskosten sind nicht als Reinvestitionsaufwendungen begünstigt, s. Anm. 147.

Teilung eines Wirtschaftsguts kann zur Entstehung mehrerer neuer WG führen. Dann gilt hinsichtlich der Sechsjahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 uE Entsprechendes wie bei der Herstellung eines WG aus bereits vorhandenen WG (s. o. „*Herstellungsaufwand*“); dh. dem Zweck des § 6 b entsprechend dürfen die

neuen WG uE wirtschaftlich betrachtet als iSd. § 6 b schon vorhanden gewesen beurteilt werden, so daß die Besitzzeit des bisherigen, geteilten WG den neuen WG zuzurechnen ist, zB bei Teilung eines Gebäudes des Anlagevermögens in *Eigentumswohnungen* (glA *Stablschmidt*, Die Anwendbarkeit der Reinvestitionsvergünstigung des § 6 b ESt in Grenzfällen, Jur. Diss. Mainz 1975 S. 110 f.). Allerdings müssen sie Anlagevermögen bleiben, indem sie zB zur dauernden Vermietung bestimmt sind, während der Stpfl. sich zur Veräußerung erst später entschließt (BFH VIII R. 61–62/73 v. 26. 11. 74, BStBl. 1975 S. 352, 354 I. Sp.; glA o. V., B 1975 S. 1051).

Überführung eines Wirtschaftsguts von Betrieb zu Betrieb des gleichen Stpfl. darf oder muß uU beim abgebenden Betrieb wie eine gewinnverwirklichende Entnahme behandelt werden (s. § 4 Anm. 42 b; Abschn. 13 a Abs. 1 EStR 1978 f.) Eine Entnahme bildet keine Veräußerung iS des § 6 b, s. „Entnahme“. Folgerichtig darf, wenn die Überführung wie eine Entnahme zu behandeln ist, die aufgedeckte stille Reserve nicht nach § 6 b übertragen werden (glA BFH IV R 111/77 v. 28. 1. 81, BStBl. S. 430). Beim aufnehmenden Betrieb liegt demgemäß eine Einlage, keine Anschaffung iSd. § 6 b vor. Da das Wirtschaftsgut aber unmittelbar vom einen in den anderen Betrieb übergeht, wird die Sechsjahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 uE nicht unterbrochen, so daß bei der Veräußerung des WG im aufnehmenden Betrieb eine inzwischen entstandene stille Reserve unter zeitlicher Berücksichtigung der Zugehörigkeit des WG zum abgebenden Betrieb nach § 6 b neutralisiert werden darf. – Zur Veräußerung eines WG zwischen *Mitunternehmenshaft* und Mitunternehmer s. Anm. 29–30, 34–35.

Umbau von Gebäuden und Schiffen: s. Anm. 185–186.

Umlegungsverfahren: Die Besitzzeiten des ausgeschiedenen und des an seiner Stelle erworbenen Grundstücks sind für die Sechsjahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 zusammenzurechnen (FG Düss./Köln v. 5. 11. 75, EFG 1976 S. 71, rkr.); s. auch weiter oben „*Ausscheiden eines Wirtschaftsguts*“.

Umtauschrecht: s. „*Umwandlungsrecht*“, „*Wandelschuldverschreibungen*“.

Umwandlung einer Genossenschaft in eine GmbH ist gesetzlich nicht geregelt und daher unmittelbar nicht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge, sondern nur durch Liquidation möglich; eine 6 b-Rücklage kann nicht fortgeführt werden, die Sechsjahresfrist wird unterbrochen (glA DStPr. EStG § 6 b Nr. 4). Anders bei Umwandlung der Genossenschaft in eine AG und der AG in eine GmbH (glA *Richter|Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 81).

Umwandlung einer Kapitalgesellschaft: *Formwechselnde Umwandlung* s. dieses Stichwort. *Umwandlung einer KapGes. in ein Personenunternehmen:*

- Bei einer *nicht unter das UmwStG 1969 oder 1977* fallenden Umwandlung gilt hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 6 b auf den durch die Umwandlung entstandenen Gewinn der Gesellschafter, bei denen die Anteile an der umgewandelten KapGes. zum Betriebsvermögen gehören, uE das gleiche wie bei der Auflösung einer KapGes., s. dieses Stichwort (glA *R. Thiel*, Übertragung stiller Reserven Tz. 139; *Richter|Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 26). Die Sechsjahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird unterbrochen. (Gegen Unterbrechung der Frist bei jeder Gesamtrechtsnachfolge *Ranft*, StLex. 3, 6 b–6 c S. 20; *Ran*, KStR 12 c S. 155; *Felix*, BB 1965 S. 556; *Sarx*, FR 1966 S. 212.) Eine 6 b-Rücklage der KapGes. kann vom Personenunternehmen nicht fortgeführt werden, sondern muß aufgelöst werden.

- Fällt die Umwandlung unter das *UmwStG 1969 oder 1977*, so gilt folgendes: Die *Sechsjahresfrist* des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird nicht unterbrochen (§§ 5 Abs. 2 Satz 2, 11 Abs. 1 UmwStG 1977; § 7 Abs. 3. UmwStG 1969).

Eine *vorhandene 6 b-Rücklage* ist in der steuerlichen Schlußbilanz der KapGes. gewinnerhöhend aufzulösen (§§ 3 Satz 1, 5 Abs. 1 UmwStG 1977; *Widmann|Mayer*, UmwRecht, Neuaufl. Rz. 4856 u. 5143; *Richter|Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 170; *aA Blümich|Falk* XI. § 6 b Anm. 11 S. 50).

Der *Gewinn der KapGes.*, der in ihrer Schlußbilanz durch die Bewertung ihres Betriebsvermögens mit dem Teilwert entsteht, kann nicht durch Anwendung des § 6 b neutralisiert werden (§ 3 UmwStG 1977 und *Widmann|Mayer* aaO Rz. 4857). Über Steuerfreiheit oder Steuerpflicht des sog. Übertragungsgewinns der KapGes. s. §§ 4, 13 Abs. 2 UmwStG 1977.

Der *Übernahmeertrag der Gesellschafter* (Ersetzung des Buchwerts der Kapitalanteile durch die Schlußbilanzwerte der KapGes., § 5 Abs. 1 und 5 UmwStG 1977) kann uE nicht nach § 6 b neutralisiert werden. Zwar gelten die übernommenen WG als mit den Schlußbilanzwerten der KapGes. angeschafft (§ 5 Abs. 2 UmwStG 1977), zB für die Bemessung der künftigen AfA. Aus dieser Fingierung von Anschaffungskosten für steuerliche Zwecke wird aber nicht gefolgert, daß die Anteile an der umgewandelten KapGes. als veräußert und die übernommenen WG als iSd. § 6 b angeschafft zu beurteilen sind. Vgl. Rspr. und FinVerw. zum ähnlichen Fall der Auflösung einer KapGes., s. dieses Stichwort; BFH I R 198/73 v. 1. 10. 75 (BStBl. 1976 S. 113): Die Begriffe „Anschaffung“ und „Anschaffungskosten“ sind im Zusammenhang mit den gesetzlichen Vorschriften, in denen sie verwendet werden, auszulegen; auf WG des Anlagevermögens, die im Zug der Umwandlung einer KapGes. auf die alleinige Gesellschafterin übergehen, sind Sonderabschreibungen nach § 1 der 1. KonjVO nicht zulässig, weil die VO nur den entgeltlichen Erwerb von WG auf dem Markt auf Grund schuldrechtlicher Verträge begünstigt. (Wie hier *Widmann|Mayer*, UmwRecht, Neuaufl. Rz. 5031. *AA Blümich|Falk*, XI. § 6 b Anm. 11 S. 51 f.) Zu bedenken ist ferner, daß die Sechsjahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 trotz Bewertung in der Schlußbilanz der KapGes. mit den Teilwerten weiterläuft (s. o.), das Personenunternehmen also so behandelt wird, als habe es die übernommenen WG bereits vor der Umwandlung besessen und mithin nicht erst am Umwandlungsstichtag angeschafft. Daher kann das Personenunternehmen uE die übernommenen WG nicht gleichzeitig als iSd. § 6 b angeschafft behandeln. Über *Barabfindung eines Minderheitsgesellschafters* s. § 17 UmwStG 1977 (§ 13 UmwStG 1969).

Umwandlung eines Personenunternehmens in eine KapGes.: s. weiter oben „*Einbringung eines Betriebs in eine KapGes.*“.

Umwandlungsrecht (Umtauschrecht): s. auch „*Wandelschuldverschreibungen*“; Anm. 153 und 205 über Tausch. BFH IV R 209/74 v. 28. 1. 76 (BStBl. S. 288) beurteilt als mit den später erworbenen Anteilen an einer KapGes. wirtschaftlich identisch einen *Mitunternehmeranteil* (atypische stille Beteiligung) und ebenso eine *typische stille Beteiligung*, die der Stpfl. mit dem *Recht auf Umwandlung in GmbH-Anteile* erworben und dann in eine GmbH-Beteiligung umgewandelt hatte, indem er sich bei der Einbringung des betreffenden Betriebs in eine errichtete GmbH durch Einbringung seiner Beteiligung beteiligte; eine atypische stille Beteiligung könne auch zum Anlagevermögen des Beteiligten gehören (ebenso eine typische); hinsichtlich der Sechsjahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 seien daher die Besitzzeiten der Beteiligung am Personenunternehmen und der Beteiligung an der GmbH zusammenzurechnen. (Zust. *Offerhaus*, BP 1976 S. 118; im Ergebnis *Maassen*, StRK-Anm. EStG § 6 b R. 6 entsprechend dem Zweck und der wirtschaftlichen Bedeutung des § 6 b.) Bis zur Ausübung des Umwandlungsrechts hat dieses aber keine selbständige Bedeutung; wenn der Stpfl. seine Beteiligung schon *vor der Umwandlung veräußert*, so veräußert er einen Mitunternehmeranteil oder eine typische stille

Beteiligung, keinen – in einer Anwartschaft bestehenden – Anteil an einer KapGes. (glA o. V., HFR 1976 S. 200; aA o. V., FR 1976 S. 506).

Unentgeltlicher Erwerb: S. auch weiter oben „Einbringung“, „Gesamtrechtsnachfolger“, „Gemischte Schenkung“, „Umwandlung“.

● *Unentgeltliche Einzelrechtsnachfolge in einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil:* Eine 6 b-Rücklage bleibt bestehen; die Sechsjahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 läuft uE weiter, da der Erwerber die Buchwerte seines Vorgängers fortführt und somit in seine Rechtsstellung eintritt (§ 7 Abs. 1 EStDV; Abschn. 41 c Abs. 7 EStR 1965 ff.; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 26. 11. 70, EFG 1971 S. 63, rkr.; o. V., B 1968 S. 2192; Richter/Winter, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 59). Hat der Vorgänger ein WG, auf das eine stille Reserve nach § 6 b übertragen werden kann, angeschafft oder hergestellt, so kann der Erwerber die stille Reserve, die er im gleichen Wj. durch die Veräußerung eines WG aufdeckt, unter den Voraussetzungen des § 6 b auf das schon von seinem Rechtsvorgänger angeschaffte oder hergestellte WG übertragen (glA o. V., B 1968, S. 2193).

● *Unentgeltlicher Erwerb eines einzelnen Wirtschaftsguts aus betrieblichem Anlaß:* Das WG wechselt den Inhaber, die Sechsjahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird grundsätzlich unterbrochen; s. auch § 7 Abs. 2 EStDV. (Die abweichende Rspr. des BFH zu § 7 b – s. dort Anm. 97 – nimmt auf den besonderen Zweck jener Vorschrift Rücksicht.) Anders aber ggf. bei *Mitunternehmern*: Wenn ein WG einem Mitunternehmer gehört, aber dem Betrieb der Mitunternehmerschaft dient (Sonderbetriebsvermögen) und vom Mitunternehmer unentgeltlich auf einen anderen Mitunternehmer oder auf die Mitunternehmerschaft unter Fortführung des Buchwerts übertragen wird, so bleibt es steuerlich in dem der Mitunternehmerschaft dienenden Betriebsvermögen, so daß die Sechsjahresfrist nicht unterbrochen wird, wenn man § 6 b betriebsbezogen auffaßt (so *Felix*, BB 1968 S. 1370; *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 100; *Schwarz*, STB 1971 S. 111; OFD Köln v. 19. 7. 72, StEK EStG § 6 b Nr. 27 und *Bordewin*, RWP-Blattei 14 D ESt. I 5 S. 18 bei vorweggenommener Erbfolge, jedoch ist diese Einschränkung uE nicht begründet; s. § 4 Anm. 42 d [6]). Hält man jedoch § 6 b für personenbezogen (s. Anm. 116, 16 a), so liegt eine Unterbrechung vor.

Unentgeltlicher Erwerb *ist keine Anschaffung* iSd. § 6 b, und zwar uE ungeachtet der Tatsache, daß die Sechsjahresfrist durch die unentgeltliche Übertragung eines einzelnen WG grundsätzlich unterbrochen wird, s. o. Ob in einem Vorgang eine Anschaffung iS einer bestimmten Vorschrift liegt, ist nach Wortlaut und Zweck der Vorschrift zu beurteilen (s. auch „Auflösung einer KapGes.“, „Umwandlung einer KapGes.“; § 6 Anm. 274). In § 6 b Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 Satz 2 und Abs. 5 werden zwar nur „Anschaffungskosten“ vorausgesetzt, nicht „vom Stpfl. aufgewendete“ Anschaffungskosten. Nach diesem Wortlaut würden daher fiktive Anschaffungskosten genügen; eine stille Reserve könnte somit gem. § 6 b auf die fiktiven Anschaffungskosten eines aus betrieblichen Gründen unentgeltlich erworbenen WG übertragen werden (s. § 7 Abs. 2 EStDV). Der Zweck des § 6 b, Mittel für Investitionen freizustellen (s. Anm. 4), spricht aber dafür, daß mit „Anschaffungskosten“ iS des § 6 b nur vom Stpfl. aufgewendete AK gemeint sind, auch wenn der Veräußerungspreis oder Veräußerungsgewinn nicht unmittelbar für die Reinvestition verwendet zu werden braucht.

Unterbrechung der Sechsjahresfrist: s. Anm. 19 (Mitunternehmer) und Anm. 277.

Veräußerung: Begriff s. Anm. 123.

Veräußerungserlös: Über seine Behandlung s. Anm. 124.

Veräußerungsgewinn: s. Anm. 203–210.

Verdeckte Gewinnausschüttung: *Veräußert die Gesellschaft* ein WG zu einem unangemessen niedrigen Preis an den Gesellschafter, so hängt die Anwendung des § 6 b davon ab, ob man fingiert, es liege ein Verkauf zu angemessenen Bedingungen und eine Ausschüttung in Höhe des Preisvorteils vor (sog. Fiktionstheorie, s. § 8 KStG 1977 Abs. 3 Anm. II 3 auf grünen Blättern):

- Lehnt man die Annahme einer solchen Fiktion ab (so *Döllerer*, JbFStR 1976/77 S. 206/207; BFH I R 10/77 v. 28. 1. 81, BStBl. S. 612), so fehlt es in Höhe des Preisvorteils an Anschaffungskosten (so BFH IV R 90/72 v. 25. 11. 76, BStBl. 1977 S. 467: kein entgeltlicher Erwerb und daher gem. § 153 Abs. 5 AktG, § 5 Abs. 2 EStG keine Aktivierung, wenn durch eine verdeckte Gewinnausschüttung ein Geschäftswert auf den Gesellschafter übergeht; glA wie BFH *Döllerer*, ZGR 1978 S. 625, 1979 S. 364 unter Hinweis auf die insoweit bestehende Parallelität in der Rspr. des BFH zur verdeckten Gewinnausschüttung in USt.-, GrErwSt.- und Ertragsteuersachen). Liegen aber in Höhe des Preisvorteils keine Anschaffungskosten (und entsprechend kein Veräußerungspreis) vor, so ist für eine Übertragung stiller Reserven gem. § 6 b kein Raum (zweifelnd *Richter/Winter*, BP 1978 S. 106).

- Folgt man dagegen der Fiktionstheorie (oder einer anderen, aber zum gleichen Ergebnis führenden Deutung des Vorgangs, vgl. *Brexing*, FR 1979 S. 499), dann hat der Vorgang wirtschaftlich die Bedeutung, als habe der Gesellschafter einen angemessenen Preis als Anschaffungskosten bezahlt und einen Betrag in Höhe der Preisermäßigung als Ausschüttung zurückerhalten (s. § 6 Anm. 404). Veräußerungspreis iSd. § 6 b Abs. 2 und Anschaffungskosten iSd. § 6 b Abs. 1 ist dann der angemessene, nicht der vereinbarte niedrigere Preis. Der nach § 6 b übertragbare Veräußerungsgewinn der KapGes. richtet sich daher nach dem angemessenen Preis (glA *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 27; o. V., GmbH-Rdsch. 1973 S. 65; *Raupach*, JbFStR 1973/74 S. 171; o. V., BP 1974 S. 127; *Henninger*, RWP 1975 S. 49; einschränkend o. V., GmbH-Rdsch. 1965 S. 62: falls eine Steuerklausel – Rückgewährpflicht – vereinbart war). Daß der Gewinn ausgeschüttet wird, ist unerheblich; er wird durch die Ausschüttung nicht beseitigt (aA *Stahlschmidt*, Die Anwendbarkeit der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6 b EStG in Grenzfällen, Jur. Diss. Mainz 1975 S. 86). Nach § 6 b Abs. 4 Nr. 5 muß sich aber die Anwendung des § 6 b in der Buchführung der KapGes. verfolgen lassen. Das ist bei einer bloßen Zurechnung der vGA außerhalb der Bilanz nicht der Fall. Vielmehr muß die KapGes. uE die dem Gesellschafter gewährte Preisermäßigung als Forderung, den Erlaß der Forderung als Ausschüttung und die Anwendung des § 6 b (Abzug oder Rücklage) durch eine mit Zustimmung des FA vorgenommene Bilanzänderung (einschl. Änderung der Handelsbilanz, s. Anm. 100, § 4 Anm. 80) ausweisen.

Veräußert der Gesellschafter ein WG zu einem unangemessen hohen Preis an die Gesellschaft, so liegt nur in Höhe des angemessenen Preises eine Veräußerung beim Gesellschafter und eine Anschaffung bei der Gesellschaft vor (aA o. V., GmbH-Rdsch. 1965 S. 62). Der Überpreis ist wirtschaftlich nicht Veräußerungsentgelt, sondern Ausschüttung (s. § 6 Anm. 404; glA *Henninger aaO*).

Verpachtung eines Betriebs: Über Zugehörigkeit der WG zu einer inländ. Betriebsstätte s. Anm. 275–277. Über Erwerb eines verpachteten Betriebs s. Anm. 141. S. ferner hier Anm. 300 „*Aufgabe eines Betriebs*“.

Der *Verpächter* eines Betriebs kann § 6 b anwenden, solange er den Betrieb nicht für aufgegeben erklärt (s. § 15 Anm. 13 d) und sofern er die Voraussetzungen des § 6 b vollständig erfüllt, bes. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 (§ 6 b Abs. 4 Nr. 1). Das wird auch gelten müssen, wenn der Stpfl. dabei GewSt. auf den Gewinn aus der Veräußerung des betreffenden WG spart, weil er nämlich vor der Verpachtung den Gewinn in eine Rücklage gemäß § 6 b stellt und die Rücklage

nach erfolgter Verpachtung und damit nach dem Aufhören der GewStPflcht auflöst oder auf ein anderes WG überträgt, was durch Kürzung von AfA oder Aufdeckung der stillen Reserve ebenfalls zu einer Erhöhung des Gewinns während der Pachtzeit führt; denn auch andere stille Reserven können durch die Verpachtung der GewSt. entgehen (glA o. V., B 1965 S. 609, 1968 S. 287, 329, FR 1968 S. 521; Märkle, BB 1972 S. 1091; aA Wendt, BP 1968 S. 15; s. auch Anm. 141). – Wird der Verpächter wirtschaftlicher Eigentümer der vom Pächter vorgenommenen *Ersatzbeschaffungen*, so ist auf einen dabei entstehenden Buchgewinn (s. § 5 Anm. 66 k) uE § 6 b anwendbar, und andererseits können die Ersatzbeschaffungen als Reinvestitionen iS des § 6 b behandelt werden (glA Blümich/Falk, XI. § 6 b Anm. 13 c).

Eine *Kapitalgesellschaft*, die gem. § 8 Abs. 2 KStG 1977 aus ihrem Betrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht, hat aus der Verpachtung des Betriebs weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb; die Anwendbarkeit des § 6 b wird durch die Verpachtung (oder Stilllegung) nicht berührt (glA Henninger, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38 c Ziff. 10 = B 1969 S. 1172).

Verschmelzung von KapGes. (ebenso von Genossenschaften und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit) bildet bei Fortführung der Buchwerte keine Veräußerung und Anschaffung iSd. § 6 b. Vorhandene *6 b-Rücklagen* bleiben bestehen (§ 15 Abs. 3 UmwStG); die *Sechsjahresfrist* des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 läuft weiter (§§ 15 Abs. 5, 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1977; Widmann/Mayer, UmwRecht, Neuaufl. Rz. 6169–6174, 6293–6294; Abschn. 41 c Abs. 7 EStR 1965 ff.; weitergehend Haass, BB 1970 S. 577: auch bei anteiliger Aufstockung und Gewinnverwirklichung).

Die übergebenen WG sind dann bei der übernehmenden KapGes. nicht als angeschafft iS des § 6 b zu behandeln (glA Widmann/Mayer aaO Rz. 6150, 6173 aE).

Bei den *Gesellschaftern* der aufgenommenen KapGes. führt die Ersetzung der Anteile an der aufgenommenen KapGes. durch Anteile an der Übernehmerin regelmäßig nicht zu einer Gewinnverwirklichung (BFH I D 1/57 S v. 16. 12. 58, BStBl. 1959 S. 30; VI 68/57 S v. 23. 1. 59, BStBl. S. 97; § 16 UmwStG 1969 u. 1977). Dann können die neuen und die alten Anteile uE als wirtschaftlich miteinander identisch betrachtet werden, so daß die Sechsjahresfrist nicht unterbrochen wird. Dabei ist es unbeachtlich, wenn die Anteilseigner am Kapital der aufnehmenden Gesellschaft mit geringeren Quoten als an der aufgenommenen Gesellschaft beteiligt sind.

Über *Barabfindung eines Minderheitsgesellschafters* s. § 17 UmwStG 1977 (§ 13 UmwStG 1969).

Die *liquidationslose Verschmelzung* von Genossenschaften nach §§ 93 a ff. GenG führt idR nicht zur Aufdeckung der bei der übertragenden Genossenschaft vorhandenen stillen Reserven (BFH I 155/59 U v. 25. 5. 62, BStBl. S. 351) und somit nicht zu einer Veräußerung iSd. § 6 b; die aufnehmende Genossenschaft kann eine 6 b-Rücklage der übertragenden Genossenschaft nicht in der Weise auflösen, daß sie die Buchwerte der übertragenden WG entsprechend kürzt (vgl. DStPr. EStG § 6 b Nr. 10).

Versorgungsunternehmen für Gas, Wasser oder Elektrizität: Das *Leitungsnetz* bildet eine Betriebsvorrichtung und damit ein bewegliches WG (so zB BFH I R 164/74 v. 19. 5. 76, BStBl. 1977 S. 60). Entsteht durch Erweiterung oder Erneuerung des Leitungsnetzes kein neues WG (s. § 6 Anm. 496–497 über Generalüberholung), so liegt nur nachträglicher Herstellungsaufwand vor, und § 6 b ist nicht anwendbar, da Erweiterung, Ausbau und Umbau nur bei Gebäuden und Schiffen begünstigt sind (vgl. o. V., FR 1975 S. 321).

Wandelschuldverschreibungen und die an ihrer Stelle eingetauschten Aktien bilden iSd. § 6 b identische WG (glA BFH IV R 209/74 v. 28. 1. 76, BStBl. S. 288). Durch den Umtausch wird daher kein Gewinn verwirklicht; die Sechsjahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird nicht unterbrochen. (Für Zurechnung der Wandelschuldverschreibungen zu den „Anteilen an KapGes.“ iSd. § 6 b Abs. 1 Satz 1 auch *Richter/Winter*, Gewinnübertragungen, 2. Aufl. Rz. 43 gegen *Littmann*, XIII. § 6 b RdNr. 31.)

Wechsel der Gewinnermittlungsart: s. Anm. 73.

Zwangsversteigerung ist Veräußerung iSd. § 6 b (Abschn. 41 a Abs. 8 EStR).