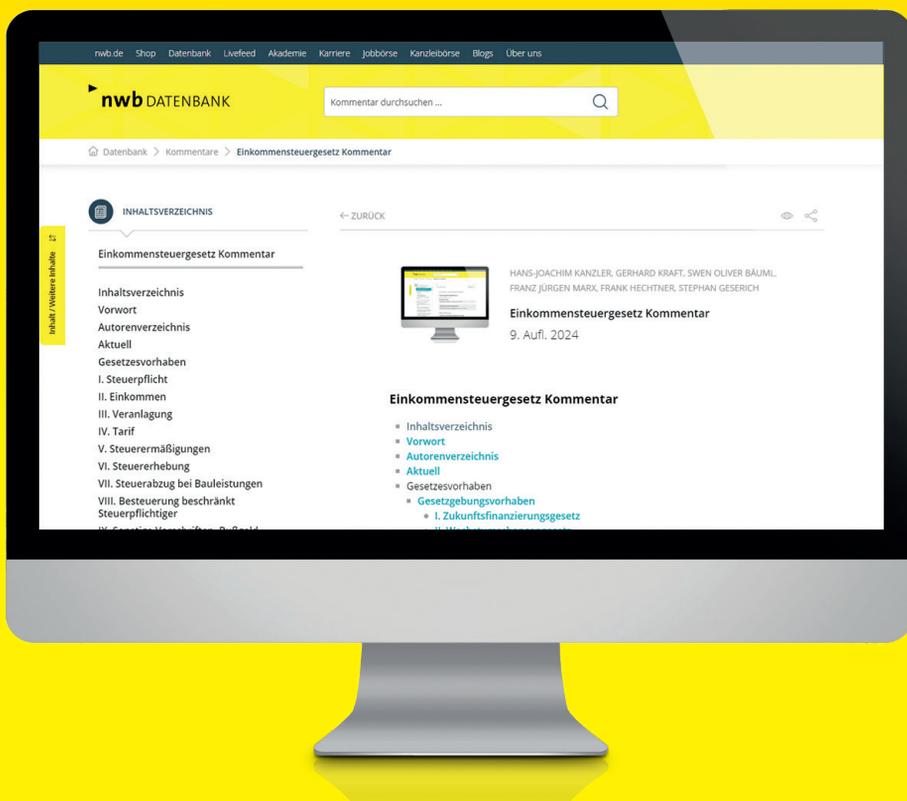


Einkommensteuergesetz Kommentar online



LESEPROBE

Leseprobe entnommen aus „Einkommensteuergesetz Kommentar“

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2024
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

§ 6b Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter¹

(1) ¹Steuerpflichtige, die

Grund und Boden,

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

Gebäude oder Binnenschiffe

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

1. Grund und Boden,

soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden entstanden ist,

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

soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden oder der Veräußerung von Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden entstanden ist,

3. Gebäuden,

soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden, von Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden oder Gebäuden entstanden ist, oder

4. Binnenschiffen,

soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Binnenschiffen entstanden ist.

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

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

(2a)²¹Werden im Wirtschaftsjahr der Veräußerung der in Absatz 1 Satz 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter oder in den folgenden vier Wirtschaftsjahren in Absatz 1 Satz 2 bezeichnete Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt oder sind sie in dem der Veräußerung vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden, die einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums zuzuordnen sind, kann auf Antrag des Steuerpflichtigen die festgesetzte Steuer, die auf den Gewinn im Sinne des Absatzes 2 entfällt, in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden; die Frist von vier Jahren verlängert sich bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Veräußerung folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist. ²Der Antrag kann nur im Wirtschaftsjahr der Veräußerung der in Absatz 1 Satz 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter gestellt werden. ³§ 36 Absatz 5 Satz 2 bis 5 ist sinngemäß anzuwenden. ⁴Unterbleibt der Nachweis einer in Satz 1 genannten Anschaffung oder Herstel-

1 Anm. d. Red.: § 6b Abs. 2a i. d. F. des Gesetzes v. 25. 3. 2019 (BGBl I S. 357) mit Wirkung v. 29. 3. 2019; Abs. 5 und 8 i. d. F. des Gesetzes v. 26. 6. 2013 (BGBl I S. 1809) mit Wirkung v. 30. 6. 2013.

2 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 6b Abs. 2a siehe § 52 Abs. 14 Sätze 1 und 3.

lung durch den Steuerpflichtigen, sind für die Dauer des durch die Ratenzahlung gewährten Zahlungsaufschubs Zinsen in entsprechender Anwendung des § 234 der Abgabenordnung zu erheben.⁵ Unterschreiten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter den Gewinn im Sinne des Absatzes 2, gilt Satz 4 mit der Maßgabe, dass die Zinsen nur auf den Unterschiedsbetrag erhoben werden.⁶ Bei der Zinsberechnung ist davon auszugehen, dass der Unterschiedsbetrag anteilig auf alle Jahresraten entfällt.⁷ Zu den nach Satz 1 angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern gehören auch die einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zuzuordnenden Wirtschaftsgüter, soweit der Antrag nach Satz 1 vor dem Zeitpunkt gestellt worden ist, ab dem das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland nicht mehr Mitgliedstaat der Europäischen Union ist und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist.

(3)¹¹ Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach Absatz 1 nicht vorgenommen haben, können sie im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden.² Bis zur Höhe dieser Rücklage können sie von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Absatz 1 Satz 2 bezeichneten Wirtschaftsgüter, die in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt worden sind, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung einen Betrag unter Berücksichtigung der Einschränkungen des Absatzes 1 Satz 2 bis 4 abziehen.³ Die Frist von vier Jahren verlängert sich bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist.⁴ Die Rücklage ist in Höhe des abgezogenen Betrags gewinnerhöhend aufzulösen.⁵ Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen, soweit nicht ein Abzug von den Herstellungskosten von Gebäuden in Betracht kommt, mit deren Herstellung bis zu diesem Zeitpunkt begonnen worden ist; ist die Rücklage am Schluss des sechsten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.

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

1. der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Absatz 1 oder § 5 ermittelt,
2. die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben,
3. die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte 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.

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

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

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

1 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 6b Abs. 3 siehe § 52 Abs. 14 Sätze 4 und 5.

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

(8)¹Werden Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen an einen der in Satz 2 bezeichneten Erwerber übertragen, sind die Absätze 1 bis 7 mit der Maßgabe anzuwenden, dass

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

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

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

(10)²Steuerpflichtige, die keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen sind, können Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bis zu einem Betrag von 500 000 Euro auf die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren angeschafften Anteile an Kapitalgesellschaften oder angeschafften oder hergestellten abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter oder auf die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafften oder hergestellten Gebäude nach Maßgabe der Sätze 2 bis 10 übertragen. ³Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter übertragen, so kann ein Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen und nicht nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 steuerbefreiten Betrags von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter abgezogen werden. ³Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Anteile an Kapitalgesellschaften übertragen, mindern sich die Anschaffungskosten der Anteile an Kapitalgesellschaften in Höhe des Veräußerungsgewinns einschließlich des nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 steuerbefreiten Betrags. ⁴Absatz 2, Absatz 4 Satz 1 Nummer 1, 2, 3, 5 und Satz 2 sowie Absatz 5 sind sinngemäß anzuwenden. ⁵Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach den Sätzen 1 bis 4 nicht vorgenommen haben, können sie eine Rücklage nach Maßgabe des Satzes 1 einschließlich des nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 steuerbefreiten Betrags bilden. ⁶Bei der Auflösung der Rücklage gelten die Sätze 2 und 3 sinngemäß. ⁷Im Fall des Satzes 2 ist die Rücklage in gleicher Höhe um den nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 steuerbefreiten Betrag aufzulösen. ⁸Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen. ⁹Soweit der Abzug nach Satz 6 nicht vorgenommen wurde, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 Prozent des nicht nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 steuerbefreiten aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen. ¹⁰Für die zum Gesamthandsvermögen von Personengesellschaften oder Gemeinschaften gehörenden Anteile an Kapitalgesellschaften gelten die Sätze 1 bis 9 nur, soweit an den Personenge-

1 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 6b Abs. 8 siehe § 52 Abs. 14 Sätze 4 und 5.

2 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 6b Abs. 10 siehe § 52 Abs. 14 Sätze 2, 4 und 5.

sellschaften und Gemeinschaften keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind.

Inhaltsübersicht	Rz.
A. Allgemeine Erläuterungen	1 - 50
I. Normzweck und wirtschaftliche Bedeutung der Vorschrift	1 - 10
II. Entstehung und Entwicklung der Vorschrift	11 - 15
III. Geltungsbereich	16 - 25
IV. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	26 - 34
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	35 - 50
B. Systematische Kommentierung	51 - 270
I. Gewinnübertragung nach § 6b Abs. 1 EstG	51 - 130
1. Überblick zu den Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des § 6b EstG	51 - 60
2. Tatbestandsvoraussetzungen des § 6b Abs. 1 EstG	61 - 90
a) Begünstigte Steuerpflichtige (§ 6b Abs. 1 Satz 1 EstG)	61 - 70
b) Begünstigte Veräußerungen bestimmter Wirtschaftsgüter (§ 6b Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EstG)	71 - 90
3. Gewinnübertragung als Rechtsfolge (§ 6b Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EstG)	91 - 110
4. Begünstigte Reinvestitionsgüter (§ 6b Abs. 1 Satz 2 EstG)	111 - 120
5. Erweiterung, Ausbau oder Umbau von Gebäuden (§ 6b Abs. 1 Sätze 3 und 4 EstG)	121 - 130
II. Ermittlung des übertragbaren Gewinns (§ 6b Abs. 2 EstG)	131 - 139
III. Unionskonformes Wahlrecht für EU- und EWR-Auslandsinvestitionen (§ 6b Abs. 2a EstG)	140 - 175
1. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	140 - 142
2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des § 6b Abs. 2a Satz 1 EstG	143 - 168
IV. Bildung und Auflösung einer Rücklage (§ 6b Abs. 3 EstG)	176 - 190
V. Weitere Anwendungsvoraussetzungen (§ 6b Abs. 4 EstG)	191 - 207
VI. Gewinnübertragung bei vorgezogener Investition (§ 6b Abs. 5 EstG)	208 - 210
VII. Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Gewinnübertragung (§ 6b Abs. 6 EstG)	211 - 225
VIII. Gewinnzuschlag bei Auflösung ohne Gewinnübertragung (§ 6b Abs. 7 EstG)	226 - 235
IX. Reinvestitionsfristen und Besitzzeit bei Übertragungen zu städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungszwecken (§ 6b Abs. 8 und 9 EstG)	236 - 245
X. Übertragung von Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen durch Personenunternehmen (§ 6b Abs. 10 EstG)	246 - 270
C. Verfahrensfragen	271 - 280

HINWEIS:

R 6b.1 bis 3 EstR; BMF v. 7.3.2018, BStBl 2018 I 309 betr. Stundungsregelung bei Auslandsinvestitionen.

LITERATUR:

Bis 2015: Siegel, Der novellierte § 6b EstG – Zum Verständnis der Regelung über den Gewinnzuschlag und dessen Integrierung in die Steuerbilanzpolitik, DB 1983, 53; Schön, Gewinnübertragungen bei Personengesellschaften nach § 6b EstG, Köln 1986; Geissen, Der Konzern – Seine Besteuerung im Umfeld der Bilanz, Konzernbilanz und des Konzernrechts, JbFfSt 1987/1988, 397; Bordewin, Gewinnabzug nach § 6b EstG und Kapitalkonto im Sinne des § 15a EstG, DStR 1994, 852; Kanzler, Der Sechs-B und die Landwirte, in Budde, Moxter, Offerhaus, Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 251; Schoor, Gewinnübertragung nach § 6b EstG, FR 1997, 251; Strahl, Übertragung stiller Reserven nach § 6b EstG und (drohende) Änderungen des Veräußerungspreises, FR 2000, 803; Förster, Die steuerneutrale Übertragung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch

chend von der Handelsbilanz gebildet werden kann, sieht das Gesetz besondere Aufzeichnungspflichten durch laufende Führung eines Verzeichnisses vor (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG). Zur Erfüllung dieser Aufzeichnungspflichten ist bei der Bildung der steuerfreien Rücklage der Ansatz in der Steuerbilanz ausreichend;¹ die Aufnahme des Wirtschaftsguts in das besondere Verzeichnis ist erst bei Übertragung der Rücklage erforderlich.²

275–280 (Einstweilen frei)

§ 6b Anhang 1: Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung

Inhaltsübersicht	Rz.
A. Allgemeine Erläuterungen	281 - 299
I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Instituts der Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung	281 - 283
II. Rechtsgrundlage der Ersatzbeschaffungsbegünstigung	284 - 286
III. Geltungsbereich von R 6.6 EStR	287 - 288
IV. Vereinbarkeit der Ersatzbeschaffungsbegünstigung mit höherrangigem Recht	289 - 290
V. Verhältnis der Ersatzbeschaffungsbegünstigung zu anderen Vorschriften	291 - 299
B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Gewinnübertragung bei Ersatzbeschaffung	300 - 369
I. Überblick	300
II. Tatbestandsvoraussetzungen der Ersatzbeschaffungsrücklage	301 - 329
1. Wirtschaftsgüter, die gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheiden	301 - 307
2. Ausscheiden aufgrund höherer Gewalt	308 - 310
3. Ausscheiden infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs	311 - 317
4. Ersatzbeschaffung durch Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts	318 - 319
5. Funktionsgleichheit oder Funktionsähnlichkeit des Ersatzwirtschaftsguts	320 - 323
6. Ersatzbeschaffungsabsicht bei Bildung einer Rücklage	324 - 329
III. Rechtsfolgen: Gewinnübertragung oder Bildung der Ersatzbeschaffungsrücklage	330 - 369
1. Gewinnübertragung bei Bilanzierung	330 - 339
2. Ersatzbeschaffungsfristen und gewinnerhöhende Zwangsauflösung der Ersatzbeschaffungsrücklage	340 - 345
3. Gewinnübertragung bei nichtbuchführenden Steuerpflichtigen	346 - 354
4. Umfang der Gewinnübertragung	355 - 358
5. Auflösung der Rücklage	359 - 369

LITERATUR:

Babon, Übertragung stiller Reserven auf Wirtschaftsgüter des beweglichen Anlagevermögens nach Schadensereignissen, StBp 2003, 361; *Broemel/Endert*, Verbuchung von Ersatzbeschaffungen in Handels- und Steuerbilanz, BBK 2013, 604; *Ebling*, Die steuerrechtlichen Grundlagen für die Bildung einer steuerfreien Rücklage für Ersatzbeschaffung bei Verlust eines Wirtschaftsguts infolge höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs, in FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 1005; *Gröne*, Rücklage für Ersatzbeschaffung –

¹ R 6b.2 Abs. 2 EStR.

² R 6b.2 Abs. 1 Satz 1 EStR.

Begründung und Entwicklungstendenzen einer gewohnheitsrechtlichen Institution, *StuW* 2022, 39; *Gummels*, Steuern reduzieren und eine Rücklage für Ersatzbeschaffung bilden, *BBP* 2021, 163; *Hennrichs*, Grundlagen und Grenzen der ertragsteuerlichen Neutralität, *DStJG* 43 (2019), 145; *Hoffmann*, Entscheidungsanmerkung zum Urteil des BFH vom 13.10.2010 (Az: I R 79/09) - Zu dem Verbot von Rücklagen beim Squeeze-out, *GmbHR* 2011, 262; *Holste gen. Göcke*, Billigkeitsmaßnahmen als hidden champions in der Unternehmenskrise – Eine Handreichung an die Beraterschaft mit Formulierungshilfen, *FR* 2023, 1065; *Kanzler*, Rücklage für Ersatzbeschaffung nach Unfallschaden, *FR* 2000, 330; *Kanzler*, Rücklage für Ersatzbeschaffung – Präzisierung der Grundsätze durch neuere BFH-Urteile, *NWB F.3*, 1157 = *NWB ZAAAA-73338*; *Kanzler*, Ungeklärtes Verhältnis zwischen Ersatzbeschaffungsrücklage und Reinvestitionsrücklage, *FR* 2001, 1224; *Kanzler*, Die Rücklage für Ersatzbeschaffung und der Ruf nach dem Gesetzgeber, *FR* 2011, 479; *Kanzler*, Rechtsfortbildung steuerlichen Gewohnheitsrechts am Beispiel der Ersatzbeschaffungsrücklage, *FR* 2012, 830; *Marchal*, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, *Diss. Berlin* 2006; *Neufang/Stahl*, Steuerliche Behandlung von Unwetterschäden und Versicherungsentschädigungen, *StB* 2014, 100; *Neufang/Schäfer*, Steueroptimierung durch § 6b, § 6c EStG sowie die RfE, *StB* 2017, 127; *Schoor*, Rechtsentwicklungen zur Rücklage für Ersatzbeschaffung, *StBp* 2014, 6; *Weber-Grellet*, Funktionsgleichheit des Ersatzwirtschaftsguts als Voraussetzung einer Ersatzbeschaffungsrücklage, *StuB* 2004, 459; *Wit*, Rücklage für Ersatzbeschaffung: Neubestimmung der Reinvestitionsfrist und Anforderung an Investitionsabsicht, *DStR* 2012, 948.

A. Allgemeine Erläuterungen

I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Instituts der Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung

Übernahme von Rechtsprechungsgrundsätzen durch die Verwaltung: Als Abweichung vom Realisationsprinzip ist die Ersatzbeschaffungsvergünstigung eine Schöpfung der Rechtsprechung. Bereits der RFH¹ und ihm folgend auch der BFH² haben die Versteuerung offener stiller Reserven als unbillig empfunden, wenn das Wirtschaftsgut ohne oder gar gegen den Willen des Steuerpflichtigen, durch Einwirkung höherer Gewalt oder auf Grund eines behördlichen Eingriffs, aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist. Der Steuerpflichtige soll über die durch das Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus seinem Betriebsvermögen erlangten Beträge (Entschädigungen, Abfindungen oder Kaufpreise) ungeschmälert zur Ersatzbeschaffung verfügen können. Hätte er in diesem Falle die aufgedeckten stillen Reserven zu versteuern, so würde dadurch die Ersatzbeschaffung des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts erschwert oder gar unmöglich gemacht.³ Rechtsprechung und Finanzverwaltung⁴ lassen daher zu, dass stille Reserven auf ein Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden und die Besteuerung aufgeschoben wird.

281

1 Grundlegend RFH v. 2.4.1930, *RStBl* 1930, 313; ferner RFH v. 18.6.1929, *RStBl* 1929, 523; RFH v. 22.11.1933, *RStBl* 1934, 430; RFH v. 31.10.1934, *StuW* 1934, Nr. 727; RFH v. 10.8.1938, *RStBl* 1938, 915; RFH v. 14.9.1938, *RStBl* 1938, 1062; RFH v. 3.5.1944, *RStBl* 1944, 619; zur Rspr. des RFH siehe *Ebling* in *FS Moxter*, 1994, 1005, 1007 ff. und *Marchal*, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, S. 23 ff.

2 Siehe etwa BFH v. 17.10.1961 - I 283/60 S, *BStBl* 1961 III 566; BFH v. 8.10.1975 - I R 134/73, *BStBl* 1976 II 186; BFH v. 11.4.1989 VIII R 302/84, *BStBl* 1989 II 697; BFH v. 2.3.1990 - III R 70/87, *BStBl* 1990 II 733; BFH v. 17.10.1991 - IV R 97/89, *BStBl* 1992 II 392; BFH v. 10.6.1992 - I R 9/91, *BStBl* 1993 II 41; BFH v. 29.6.1995 - VIII R 2/94, *BStBl* 1996 II 60; BFH v. 4.2.1999 - IV R 57/97, *BStBl* 1999 II 602 und zuletzt BFH v. 12.1.2012 - IV R 4/09, *BStBl* 2014 II 443 jeweils m. w. N.

3 BFH v. 14.10.1999 - IV R 15/99, *BStBl* 2001 II 130 und BFH v. 13.10.2010 - I R 79/09, *BStBl* 2014 II 943 betr. zwangsweise Aktienübertragung beim sog. Squeeze-out mit Anm. *Kanzler*, *FR* 2011, 479. Die Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG v. 23.10.2011 - 2 BvR 1098/11, n. v.).

4 R 6.6 EStR; zuvor Abschn. 35 EStR 1990.

- 282 **Begrifflichkeiten:** Die Begünstigung wird allgemein als Rücklage für Ersatzbeschaffung (RfE) bezeichnet, obwohl sie in erster Linie die unmittelbare Übertragung des Gewinns in demselben Wirtschaftsjahr ermöglicht, in dem das zu ersetzende Wirtschaftsgut ausscheidet und es daher der Bildung einer Rücklage nicht bedarf. Die Rücklage erweitert so die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven auf weitere dem Schadensereignis folgende Wirtschaftsjahre. Als Oberbegriff für beide Maßnahmen wird daher hier die Formulierung „Ersatzbeschaffungsbegünstigung“ vorgezogen.
- 283 **Krisenbedingte Anpassungen:** Im Zuge der mehrfachen pandemiebedingten Verlängerung der Reinvestitionsfristen des § 6b EstG durch das 2. Corona-Steuerhilfegesetz, das KöMoG und das 4. Corona-Steuerhilfegesetz (siehe → Rz. 11) wurden auch die Fristen für die Ersatzbeschaffungsrücklage entsprechend verlängert (siehe → Rz. 11). Nach dem letzten dazu ergangenen BMF-Schreiben¹ verlängern sich die in R 6.6 Abs. 4 Satz 3 bis 6, Abs. 5 Satz 5 und 6 sowie Abs. 7 Satz 3 und 4 EStR geregelten Fristen für die Ersatzbeschaffung oder Reparatur bei Beschädigung nach Bildung einer Rücklage nach R 6.6 Abs. 4 EStR jeweils um drei Jahre, wenn die Rücklage ansonsten am Schluss des nach dem 29.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endenden Wirtschaftsjahrs aufzulösen wäre. Die genannten Fristen verlängern sich um zwei Jahre, wenn die Rücklage am Schluss des nach dem 31.12.2020 und vor dem 1.1.2022 endenden Wirtschaftsjahrs aufzulösen wäre und sie verlängern sich um ein Jahr, wenn die Rücklage am Schluss des nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2023 endenden Wirtschaftsjahrs aufzulösen wäre.

PRAXISHINWEIS:

Die Auflösung der Rücklage ohne Ersatzbeschaffung löst keine Verzinsung aus (siehe → Rz. 361).

II. Rechtsgrundlage der Ersatzbeschaffungsbegünstigung

- 284 **Die Rechtsgrundlagen** der Gewinnübertragung zur Ersatzbeschaffung sind nicht eindeutig. Zum Teil wird das Rechtsinstitut als Billigkeitsmaßnahme auf gewohnheitsrechtlicher Grundlage anerkannt,² nach a. A. beruht es auf einer einschränkenden Auslegung des Realisationsgrundsatzes.³ Für das BVerfG kann es dahingestellt bleiben, ob die den Steuerpflichtigen begünstigenden Rechtsgrundsätze zur Rücklage für Ersatzbeschaffung zwischenzeitlich gewohnheitsrechtliche Geltung erlangt haben, weil das Realisationsprinzip letztlich im Wege einer teleologischen Reduktion in Fällen einer zwangsweisen Aufdeckung stiller Reserven eingeschränkt wird.⁴
- 285 **Gewohnheitsrechtliche Grundlagen und Analogieverbot:** Die Entstehung von Gewohnheitsrecht ist zwar von Verfassungs wegen auch im Steuerrecht nicht von vornherein ausgeschlossen. In Bezug auf die Rücklage für Ersatzbeschaffung kann sich solches Gewohnheitsrecht aber allenfalls in dem Umfang gebildet haben, in dem die wichtigsten Auslegungsergebnisse der Rechtsprechung des RFH und des BFH einschließlich der Einräumung eines Wahlrechts zu einer allgemeinen Rechtsüberzeugung geführt haben. Es ist daher nicht ausgeschlossen, dass außerhalb dieses Kernbereichs vergleichbare weitere Fälle im Wege der Rechtsfortbildung der Rück-

¹ BMF v. 20.9.2022, BStBl 2022 I 1379.

² Siehe nur BFH v. 4.2.1999 - IV R 57/97, BStBl 1999 II 602; die gewohnheitsrechtliche Grundlage ablehnend: *Marchal*, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, S. 81 ff.

³ Die zunächst auch mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gerechtfertigt wurde: BFH v. 3.9.1957 - I 315/56 U, BStBl 1957 III 386; zum Meinungsstreit siehe auch BFH v. 13.10.2010 - I R 79/09, BStBl 2014 II 943 zu Rz. 19 f.

⁴ BVerfG v. 20.5.1988 - 1 BvR 273/88, BB 1988, 1716; BFH v. 14.11.1990 - X R 85/87, BStBl 1991 II 222.

lage für Ersatzbeschaffung unterstellt werden und das Institut daher zu erweitern wäre.¹ Dabei ist jedoch zu beachten, dass es keinen allgemeinen Rechtssatz gibt, wonach eine Gewinnverwirklichung durch Aufdeckung stiller Reserven stets vermieden werden kann, wenn das die stillen Reserven enthaltende Wirtschaftsgut ohne oder gegen den Willen des Steuerpflichtigen aus seinem Betriebsvermögen ausscheidet.² Auch sind die seit langem von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Ersatzbeschaffungsbegünstigung keiner Analogie zu einer erst später geschaffenen wirtschaftslenkenden Norm zugänglich, die wie etwa § 7g EStG die Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe dadurch verbessern soll, dass deren Liquidität und Eigenkapitalbildung unterstützt und deren Investitions- und Innovationskraft gestärkt werden.³

Im Schrifttum werden die der älteren Rechtsprechung des RFH und des BFH zugrundeliegenden Billigkeitserwägungen zum Teil abgelehnt. Danach findet das Institut der Rücklage für Ersatzbeschaffung „seine Grundlage in der dem Einkommen als wirtschaftlicher Größe Rechnung tragender Anwendung der Gewinnermittlungsvorschriften“.⁴ Nach a. A. ist das Institut Ausdruck der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit,⁵ da nur Geschäftsvorfälle betroffen sind, die kein Markteinkommen generieren.⁶ 286

III. Geltungsbereich von R 6.6 EStR

Sachlicher Geltungsbereich: Die Gewinnübertragung nach R 6.6 EStR ist den betrieblichen Einkunftsarten vorbehalten und nicht analogiefähig.⁷ Da das Wahlrecht die Bildung einer Rücklage vorsieht, gilt die Regelung grundsätzlich nur für Betriebe mit Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG.⁸ Eine in zulässiger Weise gebildete Rücklage für Ersatzbeschaffung kann aber auch fortgeführt werden, wenn der Steuerpflichtige von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zur Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG übergeht.⁹ Nach von der Rechtsprechung des BFH abweichender Auffassung wendet die Finanzverwaltung die Grundsätze zur Ersatzbeschaffung auch bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung¹⁰ und nach Durchschnittssätzen¹¹ sinngemäß an, soweit im Sondergewinnbereich nach § 13a Abs. 7 EStG stille Reserven aufgedeckt werden. Mit der Erweiterung des Anwendungsbereichs auf die Einnahmenüberschussrechnung und die Durchschnittssatzgewinnermittlung verlässt die Finanzverwaltung den bisher anerkannten Kernbereich der Ersatzbeschaffungsbegünstigung und verstößt damit gegen den rechtsstaatlichen Gesetzesvorbehalt i. S. des Art. 20 Abs. 3 GG (siehe → Rz. 347).¹² 287

1 BFH v. 14.11.1990 - X R 85/87, BStBl 1991 II 222.

2 BFH v. 10.6.1992 - I R 9/91, BStBl 1993 II 41.

3 BFH v. 22.1.2004 - IV R 65/02, BStBl 2004 II 421 mit Anm. *Weber-Grellet*, StuB 2004, 459.

4 *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 260.

5 *Gröne*, StuW 2022, 39, 44 f.

6 *Hennrichs*, DStJG 43 (2019), 145, 167.

7 BFH v. 13.10.2010 - I R 79/09, BStBl 2014 II 943 betr. zwangsweise Aktienübertragung beim sog. Squeeze-out.

8 BFH v. 4.2.1999 - IV R 57/97, BStBl 1999 II 602.

9 BFH v. 29.4.1999 - IV R 7/98, BStBl 1999 II 488.

10 R 6.6 Abs. 5 EStR; BMF v. 10.11.2015, BStBl 2015 I 877, Tz. 43; beiläufig a. A. BFH v. 4.2.1999 - IV R 57/97, BStBl 1999 II 602 da die Gewinnschätzung betreffend.

11 BMF v. 10.11.15, BStBl 2015 I 877, Tz. 43.

12 Zum Gesetzesvorbehalt: BFH v. 11.4.2005 - GrS 2/02, BStBl 2005 II 679 unter C.4.a und BFH v. 28.11.2016 - GrS 1/15, BStBl 2017 II 393 Rz. 90 ff.

Auf die *Tonnagegewinnermittlung* nach § 5a EstG ist R 6.6 EStR nicht anzuwenden. Die Vorschrift des § 5a Abs. 5 Satz 2 EstG, nach der bestehende Rücklagen nach § 6b und § 6d EstG vor dem Übergang zur Gewinnermittlung nach § 5a EstG gewinnerhöhend aufzulösen sind, sollte ihrem Regelungszweck nach auch Rücklagen nach R 6.6 EStR erfassen.¹ Auch bei Gewinnschätzung ist die Rücklage für Ersatzbeschaffung nach der Rechtsprechung des BFH unzulässig (siehe aber → Rz. 346).²

Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer: R 6.6 EStR gilt über die Verweisung in § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG für die Körperschaftsteuer und schlägt nach § 7 GewStG auch auf die Gewerbesteuer durch (siehe auch → Rz. 16). Zur Gewerbesteuerent- und -verstrickung bei Strukturwandel eines Betriebs siehe → Rz. 362.

- 288 **Persönlicher Geltungsbereich:** R 6.6 EStR gilt für natürliche und juristische Personen. Der der Regelung zugrundeliegende Surrogationsgedanke spricht dafür, dass die Grundsätze zur Ersatzbeschaffungsrücklage bei Mitunternehmenschaften betriebs- bzw. gesellschaftsbezogen anzuwenden sind (siehe → Rz. 335).³ Soweit der Gewinn eines unbeschränkt Steuerpflichtigen für seine ausländische Betriebsstätte nach deutschen Vorschriften zu ermitteln ist, findet R 6.6 EStR auch auf Wirtschaftsgüter Anwendung, die aus dem Betriebsvermögen der ausländischen Betriebsstätte ausscheiden und dort funktionsgleich ersetzt werden.⁴ M. E. gilt R 6.6 EStR ebenso wie § 6b EstG auch für beschränkt Steuerpflichtige (siehe → Rz. 17).

IV. Vereinbarkeit der Ersatzbeschaffungsbegünstigung mit höherrangigem Recht

- 289 **Verfassungsrechtlich** ist die Rechtsprechung zur Ersatzbeschaffung insoweit unbedenklich, als sie die Gewinnübertragungen nur bei Anschaffung oder Herstellung funktionsgleicher Wirtschaftsgüter zulässt.⁵ Allerdings könnten im Hinblick auf den Beschluss des Großen Senats des BFH zur Unverbindlichkeit des Sanierungserlasses⁶ Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Richtlinienregelung zu äußern sein, die letztlich aber unbegründet sind.⁷ Soweit die Regelung der R 6.6 EStR nur die bisherige Rechtsprechung des BFH umsetzt, verstößt sie nicht gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Anders als der sog. Sanierungserlass handelt es sich daher nicht um eine autonome Verwaltungsregelung sondern um eine Wiedergabe in Gewohnheitsrecht erstarkter höchstrichterlicher Grundsätze. Da die jahrzehntelange Rechtsprechung aber auf einer Auslegung und zulässigen Rechtsfortbildung der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften beruht,⁸ wären gesetzgeberische Maßnahmen erst geboten, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen der Rücklage für Ersatzbeschaffung über ihren anerkannten Kernbereich hinaus erweitert werden sollten.⁹ Ein solcher Fall ist etwa mit der Zulassung der Ersatzbeschaffungsbegünstigung bei Beschädigung eines Wirtschaftsguts nach R 6.6 Abs. 7 EStR (dazu → Rz. 302) oder der Übertragung der Grundsätze zur Ersatz-

1 A. A. Gröne, *StuW* 2022, 39, 40.

2 BFH v. 4.2.1999 - IV R 57/97, *BStBl* 1999 II 602 gegen R 35 Abs. 6 EStR a. F.

3 BFH v. 22.1.2004 - IV R 65/02, *BStBl* 2004 I 421 unter 2.c.

4 *Kanzler* in *Prinz/Kanzler*, *Handbuch Bilanzsteuerrecht*, 4. Aufl. 2021, Rz. 5487.

5 BVerfG v. 20.5.1988 - 1 BvR 273/88, *BB* 1988, 1716.

6 BFH v. 28.11.2016 - GrS 1/15, *BStBl* 2017 II 393 Rz. 90 ff.

7 Vgl. *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Rz. 9.424.

8 BVerfG v. 20.5.1988 - 1 BvR 273/88, *BB* 1988, 1716; a. A. *Marchal*, *Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung*, S. 108 ff., 129 ff., 154 ff.

9 Ähnlich BFH v. 14.11.1990 - X R 85/87, *BStBl* 1991 II 222; ebenso: *Ebling* in *FS Moxter*, 1994, 1005, 1021 f.

beschaffung auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG bzw. § 13a EStG gegeben (dazu → Rz. 287 und → Rz. 346 ff.).

Unionsrechtlich begegnen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis keinen Bedenken, weil unbeschränkt Steuerpflichtige die Gewinnübertragung auch für ihre Wirtschaftsgüter zusteht, die in ihrer ausländischen, der deutschen Gewinnermittlung unterliegenden Betriebsstätte ausscheiden und funktionsgleich ersetzt werden. Allerdings hat der EuGH in dem Übertragungsverbot auf Wirtschaftsgüter einer ausländischen Betriebsstätte gem. § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV und Art. 31 EWR-Abkommen) gesehen,¹ was zu der Stundungsregelung des § 6b Abs. 2a EStG geführt hat (siehe → Rz. 140 ff.). Obwohl der EuGH in seinem Urteil wiederholt den Begriff des Ersatzwirtschaftsguts und nicht den des Reinvestitionsguts verwendet, sind die Grundsätze seiner Entscheidung nicht auf die der Reinvestitionsrücklage ähnliche Rücklage für Ersatzbeschaffung zu übertragen. Einen Outbound-Fall kann es hierbei nicht geben, weil die notwendige Voraussetzung der Anschaffung eines funktionsgleichen Wirtschaftsguts eine Ersatzbeschaffung in einer anderen Betriebsstätte ausschließt.² 290

V. Verhältnis der Ersatzbeschaffungsbegünstigung zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 3a EStG: Die Steuerbefreiung von Sanierungserträgen setzt nach § 3a Abs. 1 Satz 2 EStG u. a. zwar voraus, dass steuerliche Wahlrechte gewinnmindernd ausgeübt werden (siehe KKB/Kanzler, § 3a EStG Rz. 87 ff.). Das durch R 6.6 EStR eingeräumte Wahlrecht unterliegt allerdings nicht diesem Ausübungszwang. Aufgrund des Gesetzesvorbehalts (Art. 20 Abs. 3 GG) muss es der Verwaltung verwehrt bleiben, ohne gesetzliche Grundlage steuerliche Wahlrechte zu schaffen, die dann nach § 3a Abs. 1 Satz 2 EStG eine Belastung bewirken.³ 291

Verhältnis zu §§ 6b, 6c EStG: Die Reinvestitions- und die Ersatzbeschaffungsbegünstigung weisen gewisse Gemeinsamkeiten auf. Soweit sich ihr Anwendungsbereich aber unterscheidet, beruht dies auf dem unterschiedlichen Normzweck beider Regelungen. Während § 6b EStG als Lenkungs- oder Sozialzwecknorm mit Subventionscharakter (siehe → Rz. 1) nur bestimmte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens begünstigt, dient die Verwaltungsanordnung in R 6.6 EStR aufgrund einschränkender Auslegung des Realisationsgrundsatzes einem Fiskalzweck⁴ und erfasst damit alle Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens unterschiedslos, also auch das Umlaufvermögen. Zu den Gemeinsamkeiten und Unterschieden der Begünstigungen nach § 6b EStG und R 6.6 EStR siehe die Übersicht Anhang 2 zu § 6b EStG. 292

Grundsätzlich schließen die Ersatzbeschaffungs- und die Reinvestitionsbegünstigung einander aus,⁵ wobei § 6b EStG für den Bereich der Strukturanpassung Vorrang zukommt.⁶ Sind die Voraussetzungen beider Tatbestände erfüllt, steht dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zu, den Veräußerungsgewinn in vollem Umfang nach § 6b EStG oder R 6.6 EStR zu übertragen bzw. in die eine oder andere Rücklage einzustellen.⁷ Darüberhinaus ist in diesen Fällen eine teilweise

1 EuGH v. 16.4.2015 - C-591/13, „Kommission/Deutschland“, NWB VAAAE-89472.

2 Siehe nur BFH v. 22.1.2004 - IV R 65/02, BStBl 2004 II 421; gl. A. OFD Frankfurt v. 31.3.1995, BB 1995, 1345; Kanzler, FR 2015, 465, 467; kritisch dazu Reddig in Kirchhof/Seer, EStG § 5 Rz. 138.

3 Desens, FR 2017, 981, 989; BeckOK EStG/Bleschick, § 3a Rz. 257; a. A. Förster/Hechtner, DB 2017, 1536, 1542.

4 Kanzler in Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 5486.

5 Kanzler, FR 2001, 1224.

6 BFH v. 29.4.1999 - IV R 7/98, BStBl 1999 II 488, m. w. N. zu 2.d.

7 Gl. A. Marchal in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6b EStG Anm. 15; Loschelder in Schmidt, § 6b EStG Rz. 7.

Gewinnübertragung nach § 6b EstG und im Übrigen nach R 6.6 EStR nicht möglich,¹ weil das Wahlrecht im Rahmen der R 6.6 EStR nur die Übertragung der gesamten aufgedeckten stillen Reserven zulässt (siehe → Rz. 331, → Rz. 357). Der Steuerpflichtige muss sich daher auch schon wegen der unterschiedlichen Rechtsfolgen (siehe Praxishinweis) bereits bei Bildung der Rücklage am Schluss des Wirtschaftsjahrs, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, festlegen, für welche der alternativen Begünstigungen er sich entscheidet.² Eine aufgeschobene Entscheidung für die Ersatzbeschaffungsbegünstigung käme einer Nachholung der Rücklage für Ersatzbeschaffung in einem späteren Wirtschaftsjahr gleich, die aber nach R 6.6 Abs. 4 Satz 2 EStR unzulässig ist (siehe → Rz. 330).

PRAXISHINWEIS:

Bei der Entscheidung nach § 6b EstG oder R 6.6 EStR vorzugehen kann auch von Bedeutung sein, dass bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung im Fall einer ausbleibenden Investition kein Zinszuschlag erhoben wird (→ Rz. 361). Andererseits wird bei der Reinvestitionsrücklage keine Reinvestitionsabsicht gefordert, während nach R 6.6 Abs. 4 Satz 1 EStR eine Ersatzbeschaffung „erstlich geplant und zu erwarten“ sein muss. Zur Ersatzbeschaffungsabsicht siehe → Rz. 324 ff. Das folgende Beispiel zeigt die Möglichkeiten auf, die sich bei Vorliegen der Voraussetzungen beider Begünstigungen bieten.

BEISPIEL:³

Wegen drohender Enteignung veräußert Landwirt L im Jahr 01 ein bebautes Grundstück seines Betriebs in A und erzielt einen Veräußerungsgewinn, der zu 150.000 € auf den Grund und Boden und zu 200.000 € auf das Gebäude, einen Rinderstall entfällt. Im Jahr 02 erwirbt L ein baureifes Grundstück für 250.000 € für seinen Betrieb in A und plant im Jahr 03 einen Rinderstall

- a) in seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in B
- b) in seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in Polen

zu errichten, für den Herstellungskosten von 150.000 € aufzuwenden sind.

Anschaffung des Grund und Bodens: Die auf den Grund und Boden entfallenden stillen Reserven können nach § 6b Abs. 1 Satz 2 EstG nur auf die Anschaffungskosten für Grund und Boden übertragen werden, so dass insoweit lediglich eine Reinvestitionsrücklage von 150.000 € gebildet werden könnte und bei Übertragung der stillen Reserven Anschaffungskosten von 100.000 € für das baureife Grundstück bleiben. Da nach R 6.6 EStR auch stille Reserven von Gebäuden auf Grund und Boden übertragen werden können, empfiehlt sich die Bildung einer Ersatzbeschaffungsrücklage über 100.000 €; der Veräußerungsgewinn ließe sich aber auch zu 250.000 € in eine Ersatzbeschaffungsrücklage einstellen, so dass die stillen Reserven einheitlich nach R 6.6 EStR auf die Anschaffungskosten des Grundstücks übertragen werden. Da der Grund und Boden bebaut und bebaubar ist, liegt auch Funktionsgleichheit vor. Die Rücklage nach R 6.6 EStR hat zudem den Vorteil, dass eine Auflösung bei Ausbleiben der Ersatzbeschaffung keinen Gewinnzuschlag oder eine Verzinsung des Rücklagebetrags auslöst (→ Rz. 361).

Herstellung des Rinderstalls: Bei der Investition in einen anderen Betrieb fehlt es an der Funktionsgleichheit. L kann aber im *Fall a*) eine Reinvestitionsrücklage über 100.000 € bilden und im *Fall b*) eine Stundung des Gewinns in dieser Höhe nach § 6b Abs. 2a EstG beantragen.

293 **Verhältnis zu §§ 14, 16, 18 Abs. 4 und 34 EstG:** Zum begünstigten Veräußerungsgewinn gehören auch Gewinne, die sich bei der Veräußerung eines Betriebs aus der Auflösung von steuerfreien Rücklagen, z. B. der Rücklage für Ersatzbeschaffung oder Rücklage nach § 6b EstG, ergeben.⁴ Der Gewinn aus der späteren Auflösung einer anlässlich der Betriebsveräußerung gebil-

1 A. A. *Dißars* in Lademann, § 6b EstG Rz. 173; *Loschelder* in Schmidt, § 6b EstG Rz. 7; *Marchal* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6b EstG Anm. 15; ebenso noch *Kanzler* in Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 5274.

2 A. A. *Dißars* in Lademann, § 6b EstG Rz. 173; *Liebl* in Kirchhof/Seer, EstG § 6b Rz. 2a; *Marchal* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6b EstG Anm. 15.

3 Nach *Leingärtner/Kanzler*, Besteuerung der Land- und Forstwirte, Kap. 31 Rz. 20.

4 BFH v. 25.6.1975 - I R 201/73, BStBl 1975 II 848 und BFH v. 17.10.1991 - IV R 97/89, BStBl 1992 II 392; a. A. BFH v. 20.8.1964 - IV 40/62 U, BStBl 1964 III 504: Rücklagenauflösung führt zu laufendem Gewinn.

deten Rücklage ist jedoch kein begünstigter Veräußerungsgewinn.¹ Die Tarifiermäßigungen des § 34 Abs. 1 und 3 EStG entfallen nicht, wenn der Steuerpflichtige auf diese Einkünfte R 6.6 EStR angewendet hat; die Tarifbegünstigung ist nur bei Inanspruchnahme der Reinvestitionsvergünstigung nach §§ 6b, 6c EStG und nicht für Rücklagen allgemein ausgeschlossen (§ 34 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 3 Satz 6 EStG).

BEISPIEL: ▶ Die tarifbegünstigte Aufgabe eines Betriebs wegen drohender Enteignung (siehe → Rz. 320) und die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung der Werkhalle in einem zwei Jahre später neu eröffnetem Betrieb schließen einander nicht aus.

Verhältnis zum HGB und zur Handelsbilanz: Das Wahlrecht auf Übertragung der stillen Reserven bei Ersatzbeschaffung wird ausschließlich in der Steuerbilanz ausgeübt. Dadurch entstehen unterschiedliche Wertansätze in der Handels- bzw. Steuerbilanz, da handels- und steuerrechtlich von unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen abgeschrieben wird. In der Handelsbilanz kommt danach allenfalls eine Rückstellung für passive latente Steuern nach § 274 Abs. 1 HGB in Betracht (→ Rz. 47 m. w. N.).

(Einstweilen frei)

295–299

B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Gewinnübertragung bei Ersatzbeschaffung

I. Überblick

Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Verzichts auf Gewinnrealisierung bei Ersatzbeschaffung sind nach den der Rechtsprechung (siehe → Rz. 281 ff.) folgenden Einkommensteuerrichtlinien (R 6.6. Abs. 1 EStR):

- ▶ Ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens scheidet infolge höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen aus.
- ▶ Ein funktionsgleiches Wirtschaftsgut (Ersatzwirtschaftsgut) wird innerhalb einer bestimmten Frist angeschafft oder hergestellt, auf dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten die aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden.
- ▶ Das Wirtschaftsgut wird wegen der Abweichung von der Handelsbilanz in ein besonderes laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG).

Erfolgt die Ersatzbeschaffung nicht im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen:

- ▶ Wahlrecht auf Bildung einer Rücklage, wenn tatsächlich eine Ersatzbeschaffungsabsicht vorliegt (siehe → Rz. 324 ff.).
- ▶ Ausübung des Wahlrechts durch Vorlage einer entsprechenden Gewinnermittlung (Bilanz oder Einnahmenüberschussrechnung). Ebenso wie bei der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG ist ein Antrag grundsätzlich nicht erforderlich (siehe → Rz. 271); ausnahmsweise wird die Begünstigung der Ersatzbeschaffung bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß R 6.6 Abs. 6 EStR nur auf Antrag gewährt (siehe → Rz. 350)

¹ BFH v. 4.2.1982 - IV R 150/78, BStBl 1982 II 348 betr. Rücklage nach § 6b EStG.

II. Tatbestandsvoraussetzungen der Ersatzbeschaffungsrücklage

1. Wirtschaftsgüter, die gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheiden

- 301 **Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens:** Die Gewinnübertragung bei Ersatzbeschaffung erfasst anders als die Reinvestitionsvergünstigung nicht nur bestimmte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, sondern auch Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (R 6.6 Abs. 1 EStR).¹ Das Erfordernis der Funktionsgleichheit des Ersatzwirtschaftsguts muss sich auch auf diese Unterscheidung der Wirtschaftsgüter beziehen, so dass die stillen Reserven eines zerstörten Wirtschaftsguts des Anlagevermögens nicht auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines gleichartigen Wirtschaftsguts zu übertragen sind, das aber dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist.

BEISPIEL: Bei einem Kfz-Händler mit Kfz-Werkstatt verbrennt ein Vorführwagen.² Der Gewinn aus der Versicherungsentschädigung kann nicht auf die Anschaffungskosten eines gleichartigen, aber zum Verkauf bestimmten Fahrzeugs übertragen werden.

Erhält der Steuerpflichtige beim unfreiwilligen Ausscheiden eines Grundstücks aus dem Betriebsvermögen als Entschädigung u. a. ein Grundstück, das bei ihm notwendiges Privatvermögen wird, so wird dadurch allein die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung noch nicht ohne weiteres ausgeschlossen, weil gleichwohl eine Ersatzbeschaffungsabsicht vorliegen kann.³

Erhält der Steuerpflichtige beim unfreiwilligen Ausscheiden eines Grundstücks aus dem Betriebsvermögen als Entschädigung u. a. ein Grundstück, das bei ihm notwendiges Privatvermögen wird, so wird dadurch allein die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung noch nicht ohne weiteres ausgeschlossen, weil gleichwohl eine Ersatzbeschaffungsabsicht vorliegen kann.⁴

Eine Beschränkung der Ersatzbeschaffungsbegünstigung auf Wirtschaftsgüter des notwendigen Betriebsvermögens lässt sich, entgegen einer Auffassung im Schrifttum,⁵ der Rechtsprechung des BFH nicht entnehmen. Zwar führt das FG Düsseldorf⁶ in der Vorentscheidung zu einem Urteil des BFH⁷ eher beiläufig eine solche Einschränkung an, lehnt aber die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung in Squeeze-out-Fällen ebenso wie der BFH mit dem Argument eines fehlenden behördlichen Eingriffs ab.

- 302 **Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen:** Das Wirtschaftsgut scheidet aus dem Betriebsvermögen aus, wenn es nicht mehr im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen vorhanden ist, weil es dem Steuerpflichtigen nicht mehr zuzurechnen oder untergegangen ist.

Die Entnahme eines Wirtschaftsguts führt zwar ebenfalls dazu, dass das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet; sie berechtigt aber nicht zur Übertragung der stillen Re-

1 BFH v. 21.9.2009 - I B 39/09, BFH/NV 2010, 148; erstmals anerkannt durch RFH v. 10.8.1938, RStBl. 1938, 915.

2 BFH v. 17.11.1981 - VIII R 86/78, BStBl 1982 II 344 und BMF v. 15.6.1982, BStBl 1982 I 589.

3 BFH v. 19.12.1972 - VIII R 29/70, BStBl 1973 II 297.

4 BFH v. 19.12.1972 - VIII R 29/70, BStBl 1973 II 297.

5 So *Gröne*, StuW 2022, 39, 45 f.

6 FG Düsseldorf v. 11.8.2009 - 6 K 3742/06 K,G, EFG 2010, 133 = NWB EAAAD-31828 unter 1.c,cc der Entscheidungsgründe.

7 BFH v. 13.10.2010 - I R 79/09, BStBl 2014 II 943 betr. zwangsweise Aktienübertragung beim sog. Squeeze-out.

serven nach R 6.6 EStR, weil es hier an einem Zwang und an einer Entschädigung oder Gegenleistung fehlt.¹

Bei Beschädigung eines Wirtschaftsguts infolge höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs bleibt das Wirtschaftsgut zwar im Betriebsvermögen; gleichwohl lässt die Finanzverwaltung in Höhe der Entschädigung eine Gewinnübertragung oder die Bildung einer Ersatzbeschaffungsrücklage ebenfalls zu (R 6.6 Abs. 7 Satz 1 EStR).² Die Rücklage ist im Zeitpunkt der Reparatur, spätestens aber am Ende des ersten und bei Wirtschaftsgütern i. S. des § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG am Ende des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs in voller Höhe aufzulösen (R 6.6 Abs. 7 Satz 2 und 3 EStR). Der BFH³ lehnt diese Erweiterung der Rechtsprechungsgrundsätze zur Ersatzbeschaffung mangels einer Rechtsgrundlage zu Recht mit der Begründung ab, es sei grundsätzlich Sache des Gesetzgebers festzulegen, unter welchen Voraussetzungen eine steuerfreie Rücklage gebildet werden kann; im Übrigen bestehe für die Zulassung der Passivierung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung kein Bedürfnis, weil die Schadensbehebung nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern zu laufenden Betriebsausgaben führt, die die Gewinnerhöhung aufgrund der Ersatzleistung ausgleichen.

PRAXISHINWEIS:

Die Verwaltungsauffassung zur Ersatzbeschaffungsrücklage bei Beschädigung ermöglicht zwar Gewinnverlagerungen ohne das Verzinsungsrisiko, das man bei § 6b EStG eingeht. Im Hinblick auf den Beschluss des Großen Senats des BFH zur Unverbindlichkeit des Sanierungserlasses wegen Verstoßes gegen den Gesetzesvorbehalt⁴ besteht aber die Gefahr, dass ein Steuergericht auch die Regelung in R 6.6 Abs. 7 EStR für unverbindlich erklärt, weil sie den bisher anerkannten Kernbereich der Ersatzbeschaffungsbegünstigung überschreitet (siehe → Rz. 289 und zur Beantragung einer Billigkeitsmaßnahme im Einzelfall → Rz. 347 und → Rz. 349).

Ausscheiden gegen Entschädigung: Der Begriff der Entschädigung, der sich vielfach im EStG findet, ist im Gesetz nicht definiert. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch handelt es sich dabei um eine Leistung, die zum Ausgleich erlittener Nachteile oder Einschränkungen erbracht wird (z. B. Versicherungs- oder Enteignungsentschädigung).⁵ Sie kann in einer Geld- oder Sachleistung bestehen. Die Entschädigung muss gerade für die Aufgabe des Wirtschaftsguts als solches geleistet werden. Dieser Veranlassungszusammenhang kann es erfordern, Gesamtschädigungen, die auch anderweitige Nachteile ausgleichen oder Folgeschäden abgelten sollen, aufzuteilen, um nur die übertragungs- und rücklagefähigen Ersatzleistungen zu ermitteln. Aus Billigkeitsgründen verzichtet die Finanzverwaltung bei sog. Elementarereignissen (R 6.6 Abs. 2 EStR) allerdings oft auf die an sich gebotene Aufteilung in eine Entschädigung für entgehende Einnahmen und Substanzverluste.⁶ Zum Umfang der Gewinnübertragung siehe → Rz. 355 ff.

303

1 BFH v. 9.1.1964 - IV 274/63 U, BStBl 1964 III 97 und BFH v. 24.5.1973 - IV R 23-24/68, BStBl 1973 II 582 betr. R 35 EStR a. F.; wohl aber a. A. BFH v. 12.1.1983 - IV R 132/80, juris betr. Entschädigung für Wirtschaftsgüter gewährt, die ins Privatvermögen überführt wurden, weil eine sinnvolle betriebliche Nutzung unmöglich wurde.

2 Gl. A. *Weber-Grellet*, StuB 2004, 459.

3 BFH v. 21.9.2009 - I B 39/09, BFH/NV 2010, 148; gl. A. *Krumm* in Brandis/Heuermann, § 6 EStG Rz. 1270.

4 BFH v. 28.11.2016 - GrS 1/15, BStBl 2017 II 393.

5 Siehe etwa BFH v. 12.6.1996 - XI R 43/94, BStBl 1996 II 516 zum Begriff der Entschädigung in § 24 EStG.

6 Siehe etwa FinMin Niedersachsen v. 29.1.2018, NWB QAAAG-78219 unter 3.2.3.2. zu Sturm tief „Friederike“; FinMin Sachsen v. 27.7.2021, NWB NAAAH-86103 unter Tz. 4.2.3.2. zu Hochwasserschäden im Juli 2021.

Scheidet ein Wirtschaftsgut infolge einer behördlichen Anordnung oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs durch Veräußerung aus dem Betriebsvermögen aus, tritt der Veräußerungserlös an die Stelle der Entschädigung.¹

304–307 (Einstweilen frei)

2. Ausscheiden aufgrund höherer Gewalt

- 308 **Begriff der höheren Gewalt:** Nach der der ständigen Rechtsprechung folgenden R 6.6 Abs. 1 EStR kann die Gewinnverwirklichung in bestimmten Fällen der Ersatzbeschaffung vorbehaltlich weiterer Voraussetzungen vermieden werden, wenn ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens infolge höherer Gewalt gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Der Begriff der höheren Gewalt findet sich in vielen Vorschriften (z. B. § 34b Abs. 1 EStG, §§ 206, 484, 701 BGB, § 7 StVG, §§ 58 Abs. 2, 60 Abs. 3 VwGO), ohne dort allerdings definiert zu werden. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist in verfassungskonformer Auslegung des Begriffs der höheren Gewalt im Verfahrensrecht ein Ereignis zu verstehen, das unter den gegebenen Umständen auch durch die größte nach den Umständen des gegebenen Falls vernünftigerweise von dem Betroffenen unter Anlegung subjektiver Maßstäbe – also unter Berücksichtigung seiner Lage, Erfahrung und Bildung – zu erwartende und zumutbare Sorgfalt nicht abgewendet werden konnte.²
- 309 **Zivilrechtlicher Begriff der höheren Gewalt als sachgerechter Maßstab:** Ganz ähnlich haben sich Rechtsprechung und Finanzverwaltung den zivilrechtlichen Begriff der höheren Gewalt und nicht etwa den gleichlautenden Begriff i. S. des § 34b EStG zu eigen gemacht, der nur Naturereignisse, nicht aber von Dritten verursachte Schadensfälle umfasst.³ Danach ist höhere Gewalt ein betriebsfremdes, von außen durch elementare Naturkräfte oder Handlungen dritter Personen einwirkendes Ereignis, das nach menschlicher Einsicht und Erfahrung unvorhersehbar ist, mit wirtschaftlich erträglichen Mitteln auch durch die äußerste, nach der Sachlage vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt nicht verhütet oder unschädlich gemacht werden kann und auch nicht wegen seiner Häufigkeit vom Geschädigten in Kauf zu nehmen ist.⁴ Nach Auffassung des BFH bietet dieser zivilrechtliche Begriff der höheren Gewalt einen sachgerechten Maßstab zur Beurteilung der Frage, ob ein Wirtschaftsgut ohne oder gegen den Willen des Steuerpflichtigen aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Daraus folgt aber zugleich, dass schon das geringste Mitverschulden des Geschädigten eine Berufung auf höhere Gewalt ausschließt.⁵ Zu Recht vertritt die Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang die Auffassung, dass eine Mithaftung auf Grund der vom Verhalten des Geschädigten unabhängigen mitwirkenden Betriebsgefahr aber unschädlich ist (R 6.6 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStR).⁶
- 310 **Höhere Gewalt durch Elementarereignisse oder Zufallsschäden:** Die von der Rechtsprechung anerkannten und in R 6.6 Abs. 2 EStR aufgeführten Fälle von Elementarereignissen (z. B. Brand, Sturm oder Überschwemmung) und sog. Zufallsschäden (z. B. durch Diebstahl oder unver-

1 BFH v. 12.6.2001 - XI R 5/00, BStBl 2001 II 830; H 6.6 Abs. 1 „Veräußerung“.

2 Siehe nur BVerfG v. 16.10.2007 - 2 BvR 51/05, NWB NAAAC-61954 Rz. 11; ebenso BVerwG v. 10.12.2013 - 8 C 24/12, NWB TAAAE-60264 zu § 16 Abs. 1 EEG 2004.

3 BFH v. 14.10.1999 - IV R 15/99, BStBl 2001 II 130 mit Anm. *Kanzler*, NWB Fach 3, 11157 = NWB ZAAAA-73338 und FR 2000, 230.

4 BGH 15.11.1966 - VI ZR 280/64, VersR 1967, 138; BGH v. 22.4.2004 - III ZR 108/03, BGHZ 159, 19 = NWB GAAAB-98357 unter Rz. 12 betr. Schaden durch Starkregen.

5 BGH v. 24.9.1981 - IX ZR 93/80, BGHZ 81, 353, 355; BFH v. 14.10.1999 - IV R 15/99, BStBl 2001 II 130.

6 Diese Frage hatte der BFH noch offengelassen: BFH v. 14.10.1999 - IV R 15/99, BStBl 2001 II 130 unter 1.b.

schuldeten Unfall) entsprechen dem zivilrechtlichen Begriff der höheren Gewalt. Im Hinblick auf die Elementarereignisse weist die Finanzverwaltung in ihren nach Naturkatastrophen veröffentlichten Erlasse und Verfügungen¹ auch stets auf die Möglichkeit der Bildung einer Ersatzbeschaffungsrücklage hin und verzichtet in diesem Zusammenhang bei Versicherungsleistungen aus Billigkeitsgründen sogar auf eine Aufteilung in eine Entschädigung für entgehende Einnahmen und Substanzverluste (siehe → Rz. 303). Den Grundsätzen zur Anerkennung unabwendbarer Zufallsschäden entspricht es, eine Ersatzbeschaffungsrücklage auch zuzulassen, wenn der Steuerpflichtige eine Entschädigung wegen des Abrisses eines Gebäudes aufgrund von Baumängeln erhält,² nicht aber die Entschädigung zu begünstigen, wenn unklar geblieben ist, ob der Verlust des Wirtschaftsguts auf einem Konstruktions- oder Bedienungsfehler beruht.³

Unter die Elementarereignisse fallen außer den in R 6.6 Abs. 2 EStR aufgeführten Naturkatastrophen noch Erdbeben oder Tierseuchen, die zu entschädigungspflichtigen Zwangstötungen ganzer Tierbestände führen. Unabwendbare Zufallsschäden können außer durch Diebstahl und unverschuldete Unfallereignisse auch durch weitere von Dritten verübte Delikte wie Raub, Brandstiftung und Unterschlagung aber auch durch zivilrechtliche Haftungsfälle, wie etwa Bergschäden an Gebäuden⁴ entstehen.

3. Ausscheiden infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs

Infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs scheidet ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen aus, wenn es enteignet bzw. wegen drohender Enteignung oder Inanspruchnahme zu Verteidigungszwecken veräußert wurde. Entscheidend ist, ob einwandfrei ein ursächlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen dem behördlichen Eingriff und der Ersatzbeschaffung dargetan werden kann. Das gilt insbesondere für die vorgezogene Ersatzbeschaffung in Erwartung des drohenden Eingriffs (siehe → Rz. 319 und → Rz. 334).⁵ Wenn ein Unternehmer jedoch freiwillig oder aus spekulativen Gründen zwischen Gewinnaufdeckung und Ersatzbeschaffung eine unangemessen lange Zeit verstreichen lässt, so ist eine Übertragung der stillen Rücklagen ausgeschlossen; der Gewinn ist dann als verwirklicht zu behandeln.⁶

311

Ein behördlicher Eingriff liegt vor, wenn der Steuerpflichtige kraft öffentlichen Zwangs gehalten ist, seine Entschließungsfreiheit aufzugeben.⁷ Auch behördliche Bauverbote erfüllen diese Voraussetzung;⁸ ebenso ist eine behördlich angeordnete Betriebsunterbrechung zu beurteilen.

312

1 Siehe etwa FinMin Niedersachsen v. 29.1.2018, NWB QAAAG-78219 unter 3.2.3.2. zu Sturmtief „Friederike“ oder OFD Magdeburg v. 6.3.2008, juris, betr. Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der durch den Orkan „Kyrill“ entstandenen Schäden.

2 BFH, Urteil v. 18.9.1987 - III R 254/84, BStBl 1988 II 330.

3 BFH v. 15.5.1975 - IV R 138/70, BStBl 1975 II 692.

4 FG Köln v. 23.5.2002 - 13 K 5958/98, EFG 2002, 1288, rkr.

5 BFH v. 14.11.1990 - X R 85/87, BStBl 1991 II 222, 224; BFH v. 12.6.2001 - XI R 5/00, BStBl 2001 II 830, 831.

6 BFH v. 22.9.1959 - I 51/59 U, BStBl 1961 III 1.

7 BFH v. 8.10.1975 - I R 134/73, BStBl 1976 II 186: Eingriff bejaht, obwohl nur Einzelparzellen von Enteignung bedroht; BFH v. 21.2.1978 - VIII R 5/74, BStBl 1978 II 428, 429: Kein behördlicher Eingriff bei Ausübung eines Wiederkaufrechts; BFH v. 29.3.1979 - IV R 1/75, BStBl 1979 II 412, 413: Grundstückstausch ohne behördlichen Zwang; BFH v. 14.11.1990 - X R 85/87, BStBl 1991 II 222, 225: Kein Eingriff durch Bebauungsplan, der die bisherige Nutzung des Grundstücks nicht berührt.

8 BFH v. 17.10.1961 - I 283/60 S, BStBl 1961 III 566.

len.¹ Ein behördlicher Eingriff ist auch dann zu bejahen, wenn die Enteignung nur einem Teil zusammenhängender Grundstücke droht, die Restgrundstücke aber nicht mehr wirtschaftlich sinnvoll genutzt werden können.² Da als behördliche Eingriffe nur hoheitliche Maßnahmen in Betracht kommen, berechtigen Ansprüche, die ein Hoheitsträger auf Grund eines privatrechtlichen Vertrags geltend macht, nicht zu einer Gewinnübertragung.³ Bei der Kündigung eines Mietvertrags durch eine Behörde oder bei Ausübung eines Wiederkaufrechts durch eine Gemeinde fehlt es daher an einem behördlichen Eingriff.⁴

313 **Kein behördlicher Eingriff:** Eine wirtschaftliche oder zivilrechtliche Zwangslage, die zur Veräußerung eines Wirtschaftsguts zwingt, kann dem behördlichen Eingriff nicht gleichgestellt werden,⁵ weil eine Erweiterung des Anwendungsbereichs der Ersatzbeschaffungsrücklage dem Gesetzgeber vorbehalten sein muss (siehe auch → Rz. 283).⁶ Ein Grundstück wird auch nicht durch behördlichen Eingriff entzogen, wenn die Behörde ein notariell vereinbartes Rückkaufrecht geltend macht.⁷ Ebenso wenig ist die Begünstigung bei einem behördlichen Eingriff durch Bebauungsplan zulässig, der die bisherige Nutzung des betroffenen Grundstücks etwa wegen Bestandsschutzes unberührt lässt; das gilt auch dann, wenn der Eingriff eine wirtschaftlich sinnvolle Betriebserweiterung oder -umstellung ausschließt.⁸ Auch ein öffentliches Interesse an gewissen Maßnahmen beim Tausch von Grundstücken rechtfertigt noch nicht die erfolgsneutrale Übertragung der stillen Reserven des abgegebenen Grundstücks auf das Ersatzgrundstück.⁹ Beim Tausch von Flächen im Rahmen eines Regelflurbereinigungs- und Baulandumlegungsverfahrens wird allerdings ebenso wie beim freiwilligen Landtausch nach §§ 103a ff. FlurbG abweichend von § 6 Abs. 6 EstG kein Gewinn realisiert; es gilt das sog. Surrogationsprinzip, nach dem sich die Betriebsvermögensgemeinschaft des in dieses Verfahren eingebrachten Grundstücks an dem zugeteilten Grundstück fortsetzt.¹⁰ Ist jedoch das zugewiesene Grundstück dem entzogenen nicht wertgleich, so kann ein dem Steuerpflichtigen gezahlter Ausgleichsbetrag nach R 6.6 Abs. 3 EStR auf ein Ersatzwirtschaftsgut „Gebäude“ übertragen werden, wenn eine Ersatzbeschaffung von Grund und Boden nicht möglich oder wirtschaftlich gesehen nicht sinnvoll ist.¹¹ Aber auch in diesem Fall ist die Funktionsähnlichkeit zwischen dem entzogenen, bebauten Grundstück und dem neu errichteten Gebäude Voraussetzung für die Übertragung der stillen Reserven (siehe → Rz. 321).¹²

1 BFH v. 8.10.1975 - I R 134/73, BStBl 1976 II 186.

2 BFH v. 22.9.1959 - I 51/59 U, BStBl 1961 III 1; BFH v. 8.10.1975 - I R 134/73, BStBl 1976 II 186.

3 BFH v. 10.6.1992 - I R 9/91, BStBl 1993 II 41.

4 BFH v. 14.11.1990 - X R 85/87, BStBl 1991 II 222.

5 BFH v. 20.8.1964 - IV 40/62 U, BStBl 1964 III 504.

6 BFH v. 13.10.2010 - I R 79/09, BStBl 2014 S. 943 betr. aktienrechtlichen Squeeze out, mit Anm. Hoffmann, GmbHR 2011 S. 262 und Kanzler, FR 2011, 479; siehe auch FG Münster, Urteil v. 23.6.16 - 2 K 3762/12 G,F, NWB AAAAF-80737, rkr. betr. Veräußerung eines GmbH-Anteils wegen drohenden EU-Vertragsverletzungsverfahrens; siehe auch BFH v. 21.9.2009 - I B 39/09, BFH/NV 2010, 148 = NWB TAAAD-33310betr. Schadensersatzzahlungen, die eine GmbH von ihrem Mieter wegen unterlassener Schönheitsreparaturen erhalten hat.

7 BFH v. 21.2.1978 - VIII R 5/74, BStBl 1978 II 428.

8 BFH v. 14.11.1990 - X R 85/87, BStBl 1991 II 222.

9 BFH v. 29.3.1979 - IV R 1/75, BStBl 1979 II 412.

10 Ständige Rechtsprechung zuletzt BFH v. 23.10.2019 - VI R 25/17, BStBl 2021 II 425 und BFH v. 23.10.2019 - VI R 9/17, BFH/NV 2020, 191 = NWB DAAA-41075.

11 BFH v. 14.10.1970 - I R 34/69, BStBl 1971 II 90 betr. ein mit einer Apotheke bebautes Grundstück.

12 BFH v. 29.4.1999 - IV R 7/98, BStBl 1999 II 488 mit Anm. Kanzler, NWB Fach 3, 11157 = NWB ZAAAA-73338.

Zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs scheidet ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen aus, wenn eine entsprechende Maßnahme ernstlich droht.¹ Dazu reicht zwar schon eine eindeutige Ankündigung der Behörde aus, nicht aber nur die Möglichkeit einer Enteignung aufgrund eines schon bestehenden oder gar erst einzubringenden Gesetzes.² Dient die Veräußerung eines Anlageguts der Abwehr bzw. der Vermeidung einer Enteignung, so können sowohl die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6b EStG als auch die der R 6.6 EStR erfüllt sein. In einem solchen Fall soll die Vorschrift des § 6b EStG nach der Rechtsprechung des BFH Vorrang gegenüber der Rücklage für Ersatzbeschaffung haben.³ Die Erwägungen des Gesetzgebers bei Einführung der Reinvestitionsvergünstigung ließen „erkennen, daß Strukturanpassungsprobleme fortan mit Hilfe dieser Vorschrift gelöst werden sollten, weil die RfE diesen Bereich nur unzulänglich regelte“.⁴ Zum Verhältnis beider Rücklagen zueinander und zum Wahlrecht, nach § 6b EStG oder R 6.6 EStR zu verfahren, wenn die Voraussetzungen beider Regelungen vorliegen siehe → Rz. 292 und → Rz. 12.

(Einstweilen frei)

315–317

4. Ersatzbeschaffung durch Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts

Anschaffung oder Herstellung als Ersatzbeschaffungstatbestand: Die Übertragung aufgedeckter stiller Reserven gem. R 6.6 EStR kommt sowohl bei Wirtschaftsgütern des Anlage- wie des Umlaufvermögens in Betracht, die angeschafft oder hergestellt werden. Insoweit gelten die entsprechenden Begriffe der Anschaffung oder Herstellung in § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Einlage eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen ist keine Ersatzbeschaffung i. S. von R 6.6 EStR, so dass ein Abzug der stillen Reserven vom Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts ausscheidet.⁵

Nachträgliche und vorgezogene Anschaffung oder Herstellung des Ersatzwirtschaftsguts: Grundsätzlich erfolgt die Ersatzbeschaffung nach dem erzwungenen Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen. Beim Ausscheiden aufgrund eines behördlichen Eingriffs, der anders als das Eingreifen höherer Gewalt, unter Umständen voraussehbar sein kann, ist es denkbar, das Ersatzwirtschaftsgut schon zuvor zu beschaffen, um einen möglichst ununterbrochenen Übergang der Nutzung des Wirtschaftsguts sicherzustellen oder weil sich gerade eine günstige Gelegenheit bietet.⁶ Allerdings ist der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der vorgezogenen Ersatzbeschaffung, dem erfolgten oder bevorstehenden behördlichen Eingriff und der späteren Veräußerung überzeugend darzulegen, womit einem zeitlich unbegrenzten Vorziehen der Ersatzbeschaffung sachliche Grenzen gesetzt sind.⁷ Auch im Hinblick auf die Regelung zur vorgezogenen Anschaffung nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG soll daher ein Zeitraum von zwei bis drei Jahren zwischen Erwerb und Veräußerung noch als angemessen anzuerkennen sein.⁸

1 BFH v. 3.9.1957 - I 315/56 U, BStBl 1957 III 386; BFH v. 12.3.1969 - I 97/65, BStBl 1969 II 381, 382.

2 BFH v. 12.3.1969 - I 97/65, BStBl 1969 II 381, 382.

3 BFH v. 29.6.1995 - VIII R 2/94, BStBl 1996 II 60; BFH v. 29.4.1999 - IV R 7/98, BStBl 1999 II 488, m. w. N. zu 2.d.

4 BFH v. 14.11.1990 - X R 85/87, BStBl 1991 II 222 unter Hinweis auf BT-Drucks. IV/2400, 46, 62 und IV/2617, 4.

5 BFH v. 11.12.1984 - IX R 27/82, BStBl 1985 II 250; kritisch dazu *Korn/Strahl* in Korn, EStG § 6 Rz. 454; *Reddig* in Kirchhof/Seer, EStG § 5 Rz. 138 für den Fall, dass die Einlage Steuerfolgen auslöst.

6 BFH v. 22.9.1959 - I 51/59 U, BStBl 1961 III 1.

7 BFH v. 14.11.1990 - X R 85/87, BStBl 1991 II 222.

8 BFH v. 12.6.2001 - XI R 5/00, BStBl 2001 II 830.

5. Funktionsgleichheit oder Funktionsähnlichkeit des Ersatzwirtschaftsguts

320 **Nach dem Grundsatz der Funktionsgleichheit** ist die Rücklage für Ersatzbeschaffung nur zulässig, wenn dem Ersatzwirtschaftsgut im Betrieb im Wesentlichen die gleiche Funktion zukommt, wie dem ausgeschiedenen Wirtschaftsgut.¹ Hierdurch unterscheidet sich die Rücklage für Ersatzbeschaffung grundsätzlich von den steuerneutralen Reinvestitionsmöglichkeiten nach §§ 6b, 6c EStG. Zwar ist eine Anpassung an den zwischenzeitlich eingetretenen technischen Fortschritt unschädlich;² das Wirtschaftsgut muss jedoch für denselben Betrieb angeschafft oder hergestellt³ und überdies funktionsgleich genutzt⁴ werden. Ausnahmsweise ist die Übertragung stiller Reserven auf Wirtschaftsgüter eines anderen Betriebs des Steuerpflichtigen nach den Grundsätzen der Ersatzbeschaffungsrücklage zulässig, wenn die Zwangslage durch Enteignung oder höhere Gewalt zugleich den Fortbestand des bisherigen Betriebs selbst gefährdet oder beeinträchtigt hat.⁵

Das Erfordernis der Funktionsgleichheit bezieht sich nach hier vertretener Auffassung auch auf die Zuordnung des Ersatzwirtschaftsguts zum Anlage- oder Umlaufvermögen und seine dementsprechende Nutzung (siehe → Rz. 301). Die Einlage eines funktionsgleichen Wirtschaftsguts ist dagegen keine Ersatzbeschaffung, auch wenn es funktionsgleich genutzt wird (siehe → Rz. 318).⁶

321 **Funktionsgleichheit und Einzelbewertungsgrundsatz:** Dem Grundsatz der Funktionsgleichheit sollte es auch entsprechen, dass die Funktionen mehrerer ausgeschiedener Wirtschaftsgüter von einem Ersatzwirtschaftsgut und umgekehrt die Mehrfachfunktion eines Wirtschaftsguts durch verschiedene Wirtschaftsgüter übernommen werden.⁷

BEISPIEL 1: ▶ Die Entschädigung für ein abgebranntes Gebäude, in dem der Steuerpflichtige eine Metzgerei und Gastwirtschaft betrieben hatte, wird für den Bau zweier Gebäude verwendet, in denen jeweils die gewerbliche Tätigkeit fortgeführt wird. Bei Grund und Boden und Gebäuden ist das Wahlrecht nicht auf die Funktionsgleichheit der Wirtschaftsgüter beschränkt (siehe auch → Rz. 322), sodass die Gesamtschädigung für das abgebrannte Gebäude auch nur für die Ersatzbeschaffung eines der beiden Gewerbebetrieb dienenden Gebäude verwendet werden könnte. Bei anderen Wirtschaftsgütern ist das Ersatzbeschaffungswahlrecht allerdings durch den Grundsatz der Einzelbewertung eingeschränkt.

BEISPIEL 2:⁸ ▶ Der Steuerpflichtige erhielt für das abgebrannte Wirtschaftsgebäude mit Inventar und Erntevorräten eine Gebäudeentschädigung von 54.330 DM sowie eine Mobiliar- und Inventarentschädigung von 26.253 DM. Für den Wiederaufbau des Wirtschaftsgebäudes verwendete der Steuerpflichtige außer der Gebäudeentschädigung auch einen Betrag von 10.767 DM der Mobiliarentschädigung, der nicht durch die Wiederbeschaffung von Inventar verbraucht war. Das Finanzamt erkannte die Verrech-

1 BFH v. 29.4.1999 - IV R 7/98, BStBl 1999 II 488, 490; BFH v. 22.1.2004 - IV R 65/02, BStBl 2004 II 421, 422 und BFH v. 21.9.2009 - I B 39/09, BFH/NV 2010, 148 = NWB TAAAD-33310; siehe auch *Weber-Grellet*, StuB 2004, 459, 460.

2 Niedersächsisches FG v. 23.11.1990 - XI 530/86, EFG 1991, 596, rkr.

3 BFH v. 22.1.2004 - IV R 65/02, BStBl 2004 II 421, 422; zust. *Weber-Grellet*, StuB 2004, 459, 461.

4 BFH v. 3.10.1985 - IV R 16/83, BFH/NV 1986, 208 = NWB AAAAB-28131 betr. Ersatz eines landwirtschaftlich genutzten Gebäudes durch ein Gebäude, das der gewerblichen Zimmervermietung dienen soll; BFH v. 29.4.1999 - IV R 7/98, BStBl 1999 II 488 betr. Ersatz eines landwirtschaftlich genutzten Wirtschaftsgebäudes durch eine Mehrzweckhalle; BFH v. 10.7.2001 - IV B 148/00, NWB IAAAA-67004 betr. Ersatz einer zerstörten Scheune durch Wohnungen; siehe. auch Niedersächsisches FG v. 20.4.1983 - IX 11/81, EFG 1984, 21, rkr. zur unzulässigen Übertragung stiller Reserven eines Viehstalles auf Ferienwohnungen; H 6.6 Abs. 1 EStH „Ersatzwirtschaftsgut“.

5 BFH v. 22.1.2004 - IV R 65/02, BStBl 2004 II 421, 422 unter 2.c der Entscheidungsgründe; FG München v. 24.7.1973 - II 219/70, EFG 1974, 4, rkr. betr. Funktionsgleichheit trotz Ersatzbeschaffung für Betrieb mit verändertem Betriebszweck.

6 BFH v. 11.12.1984 - IX R 27/82, BStBl 1985 II 250.

7 Gl. A. *Krumm* in Brandis/Heuermann, § 6 EStG Rz. 1286.

8 BFH v. 9.5.1957 - IV 406/55 U, BStBl 1957 III 261.

nung dieses sog. „Überhangs“ aus der Mobiliarentschädigung mit den Herstellungskosten für das Gebäude nicht an und besteuerte diesen Betrag. Dem folgten FG und BFH.

Nach Auffassung des BFH gebietet es der Grundsatz der Einzelbewertung, „beim Ausscheiden mehrerer Wirtschaftsgüter eines Betriebes infolge höherer Gewalt (z. B. durch Brand) oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen Entschädigung zu fordern, daß das einzelne Wirtschaftsgut jeweils durch ein funktionsgleiches oder zumindest funktionsähnliches Wirtschaftsgut ersetzt wird“.¹ Dieser Auffassung des BFH scheint die Vorstellung zugrunde zu liegen, dass das Erfordernis der Funktionsgleichheit auch mit einer Verknüpfung der Werte des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts, der dafür erhaltenen Entschädigung und des Ersatzwirtschaftsguts verbunden ist (siehe auch → Rz. 356 zur Gewinnübertragung bei Mehrentschädigung). Damit beruht auch die Auffassung von der Berücksichtigung des Grundsatzes der Einzelbewertung im Ergebnis auf der Grundannahme, dass das Wahlrecht auf Gewinnübertragung in Ersatzbeschaffungsfällen grundsätzlich die gesamten in dem jeweiligen Wirtschaftsgut aufgedeckten stillen Reserven umfasst. Werden diese nicht völlig übertragen, sind sie zu versteuern.

PRAXISHINWEIS:

Bei Entschädigungen für den Verlust von Wirtschaftsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens ist darauf zu achten, die Entschädigungen für die jeweiligen Wirtschaftsgüter auch für die Beschaffung der entsprechenden Ersatzwirtschaftsgüter zu verwenden und Überhänge möglichst zu vermeiden. Zu der Ausnahme für Grund und Boden und Gebäude siehe → Rz. 322.

Keine funktionsgleiche aber funktionsähnliche Gewinnübertragung auf Grund und Boden und Gebäude erforderlich: Scheidet ein Betriebsgrundstück mit aufstehendem Gebäude infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs aus dem Betriebsvermögen aus, können die in der Bilanz für den Grund und Boden und das Gebäude enthaltenen stillen Reserven jeweils auf neu angeschafften Grund und Boden oder auf ein neu angeschafftes oder hergestelltes Gebäude übertragen werden. Soweit eine Übertragung der im Grund und Boden aufgedeckten stillen Reserven auf die Anschaffungskosten des erworbenen Grund und Bodens nicht möglich ist, können die stillen Rücklagen auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes übertragen werden. Entsprechendes gilt für die bei dem Gebäude aufgedeckten stillen Reserven.²

Diese dem Grundsatz der Einzelbewertung widersprechende Ausnahme ist allerdings auf die Wirtschaftsgüter „Grund und Boden“ und „Gebäude“ beschränkt und kann nicht auf andere Wirtschaftsgüter übertragen werden (siehe → Rz. 321). Nach dem vom BFH³ entschiedenen Sachverhalt hatte es sich um Grund und Boden und Gebäude (eine Apotheke), um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, gehandelt. Die Übertragung stiller Reserven eines bebauten Grundstücks des Anlagevermögens auf ein Gebäude des Umlaufvermögens wäre auch nicht von dieser Ausnahme erfasst. Fraglich ist auch, ob die Entschädigung für den Verlust eines unbebauten Grundstücks auf die Herstellungskosten eines Gebäudes übertragen werden könnte, das auf einem bereits im Eigentum des Steuerpflichtigen befindlichen Grundstück errichtet wird.

1 BFH v. 9.5.1957 - IV 406/55 U, BStBl 1957 III 261.

2 BFH v. 14.10.1970 - I R 34/69, BStBl 1971 II 90; BFH v. 29.4.1999 - IV R 7/98, BStBl 1999 II 488 mit Anm. *Kanzler*, NWB Fach 3, 11157 = NWB ZAAAA-73338; R 6.6 Abs. 3 EStR. Zur Funktionsähnlichkeit schon BFH v. 9.5.1957 - IV 406/55 U, BS.

3 BFH v. 14.10.1970 - I R 34/69, BStBl 1971 II 90.

6. Ersatzbeschaffungsabsicht bei Bildung einer Rücklage

- 324 **Ersatzbeschaffungsabsicht erst bei Rücklagebildung erforderlich:** Erfolgt die Ersatzbeschaffung in dem Wirtschaftsjahr, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet oder gar vor diesem Wirtschaftsjahr, bedarf es keines Nachweises der Ersatzbeschaffungsabsicht. Erst die Bildung einer Rücklage setzt voraus, dass die Absicht zur Ersatzbeschaffung besteht; andernfalls bleibt es bei der Gewinnerhöhung.¹ Die Finanzverwaltung bringt dies mit der Formulierung zum Ausdruck, die Ersatzbeschaffung müsse „ernstlich geplant und zu erwarten“ sein (R 6.6 Abs. 4 Satz 1 und 5 EStR).² Das Erfordernis der Ersatzbeschaffungsabsicht erweist sich somit gewissermaßen als Korrektiv zu der fehlenden Verzinsung bei späterem Verzicht auf die Ersatzbeschaffung oder die Übertragung der stillen Reserven, Vorgänge, die bei der Reinvestitionsrücklage nach § 6b Abs. 7 EStG einen Zuschlag auslösen.
- 325 **Nachweis der Absicht:** Ein bilanzierender Steuerpflichtiger dokumentiert die Ersatzbeschaffungsabsicht bereits durch die ordnungsgemäße Bildung der Rücklage in seiner Bilanz. Ein darüberhinausgehender Nachweis oder eine Glaubhaftmachung der Reinvestitionsabsicht wird für die erstmalige Bildung der Rücklage nicht verlangt, solange dem Steuerpflichtigen die Investition objektiv noch möglich ist.³ Danach wird widerleglich vermutet, dass die bei Rücklagebildung dokumentierte Investitionsabsicht bis zum Fristablauf fortbesteht.⁴ Eine Verlängerung der vorgesehenen Ersatzbeschaffungsfrist ist zwar möglich, dann hat der Steuerpflichtige aber glaubhaft zu machen, dass „die Ersatzbeschaffung noch ernsthaft geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen noch nicht durchgeführt werden konnte“ (R 6.6 Abs. 4 Satz 5 EStR). Dazu muss er die Ernsthaftigkeit seiner nach wie vor geplanten Ersatzbeschaffung substantiieren, etwa durch den Nachweis eines Lieferengpasses in Bezug auf das anzuschaffende Ersatzwirtschaftsgut.⁵

Soweit die Finanzverwaltung die Grundsätze zur Ersatzbeschaffungsbegünstigung nach R 6.6 Abs. 5 EStR auch auf nichtbuchführende Steuerpflichtige „sinngemäß“ anwendet, wird zwar auch vorausgesetzt, dass die Ersatzbeschaffung ernstlich geplant und zu erwarten ist (R 6.6 Abs. 5 Satz 5 EStR); da die Bildung einer Rücklage in diesen Fällen aber ausscheidet, ist die Ersatzbeschaffungsabsicht in anderer geeigneter Weise glaubhaft zu machen.

326–329 *(Einstweilen frei)*

III. Rechtsfolgen: Gewinnübertragung oder Bildung der Ersatzbeschaffungsrücklage

1. Gewinnübertragung bei Bilanzierung

- 330 **Wahlrecht auf Gewinnübertragung:** Liegen die Voraussetzungen für die Ersatzbeschaffungsbegünstigung vor, kann der Steuerpflichtige die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts sogleich um die erhaltene Entschädigung kürzen. Soweit jedoch am

1 St. Rspr. BFH v. 12.1.2012 - IV R 4/09, BStBl 2014 II 443 m. w. N. unter Rz. 14.

2 Dem ist die Rspr. des BFH gefolgt: BFH v. 12.5.1969 - I 97/65, BFHE 95, 178; BFH v. 14.5.1969 - I R 133/66, BStBl 1969 II 488.

3 BFH v. 12.1.2012 - IV R 4/09, BStBl 2014 II 443 unter Hinweis auf BFH v. 11.10.2007 - X R 1/06, BStBl 2008 II 119 betr. Ansparrücklage.

4 BFH v. 12.1.2012 - IV R 4/09, BStBl 2014 II 443.

5 Beiläufig, da das Verfahren die Ansparrücklage betraf: BFH v. 11.10.2007 - X R 1/06, BStBl 2008 II 119 unter Hinweis auf BFH v. 4.9.1956 - I 95/56 U, BStBl 1956 III 332.

Schluss des Wirtschaftsjahrs, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, noch keine Ersatzbeschaffung vorgenommen wurde, kann der Steuerpflichtige in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven eine steuerfreie Rücklage bilden, wenn er zu diesem Zeitpunkt eine Ersatzbeschaffung ernstlich geplant hat und diese zu erwarten ist (R 6.6 Abs. 4 Satz 1 EStR). Dem Steuerpflichtigen steht insoweit ein Wahlrecht zu, das zum Bilanzstichtag nach dem Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen auszuüben ist. Eine Nachholung der Rücklage für Ersatzbeschaffung in einem späteren Wirtschaftsjahr ist daher unzulässig (R 6.6 Abs. 4 Satz 2 EStR). Die im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens oder später durch Auflösung der Rücklage übertragenen stillen Reserven mindern die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts. Im Zeitpunkt der späteren Ersatzbeschaffung ist die Rücklage durch Übertragung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts aufzulösen (R 6.6 Abs. 4 Sätze 7 f. EStR). Bemessungsgrundlage für die AfA des Ersatzwirtschaftsguts sind dann – ebenso wie bei der Gewinnübertragung im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens des ersetzten Wirtschaftsguts – die gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten; auch eine Teilwertabschreibung ist danach nur zulässig, wenn der Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung unter den gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt.

Rücklage für Teilentschädigung: Das Wahlrecht auf Gewinnübertragung umfasst die gesamte Entschädigung bzw. den Gesamtkaufpreis für das aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedene Wirtschaftsgut. R 6.6 Abs. 3 und Abs. 4 Satz 1 EStR sehen eine Übertragung „in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven“ vor.¹ Da es sich bei Bildung der Ersatzbeschaffungsrücklage aber um ein Passivierungswahlrecht handelt, hält es der BFH für zulässig, dass nur ein Teilbetrag der erhaltenen Entschädigung in die Rücklage eingestellt wird.² In diesem Fall wären aber die stillen Reserven auch nur anteilig auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts zu übertragen (siehe → Rz. 356). Im Übrigen ist – anders als bei der wirtschaftslenkenden Norm des § 6b EStG – die vorzeitige freiwillige, willkürliche oder ratenweise Auflösung der Rücklage unzulässig.³ Mit der Ersatzbeschaffungsbegünstigung ist eben nicht die Vielfalt der Wahlrechte eröffnet, die nach § 6b EStG möglich ist, weil dort das Gesetz den Abzug eines Betrags „bis zur Höhe des... Gewinns“ zulässt (§ 6b Abs. 1 Satz 1 EStG) und auch die Konjunktion „soweit“ in § 6b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 7 EStG eine teilweise Gewinnübertragung voraussetzt. Der Steuerpflichtige hat jedoch die Möglichkeit, seine Ersatzbeschaffungsabsicht jederzeit aufzugeben und dies durch Auflösung der Rücklage zu dokumentieren. Zur vorzeitigen Zwangsauflösung der Rücklage siehe → Rz. 360.

Aufzeichnungspflichten bei Ausübung des Wahlrechts: Nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG setzt die Ausübung auch des steuerlichen Wahlrechts auf Gewinnübertragung bei Ersatzbeschaffung voraus, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden.⁴ Diese Verzeichnisse sind Bestandteil der Buchführung. Werden die Wahlrechte für Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens ausgeübt, ist eine

1 Siehe auch BFH v. 29.4.1982 - IV R 10/79, BStBl 1982 II 568 und BFH v. 28.10.1998 - X R 96/96, BStBl 1999 II 217 „in Höhe des Buchgewinns“.

2 BFH v. 14.10.1970 - I R 34/69, BStBl 1971 II 90, 92; gl. A. *Tiedchen* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 659; *Schoor*, StBp. 2014, 6, 10.

3 *Leingärtner/Kanzler*, Besteuerung der Land- und Forstwirte, Kap. 31 Rz. 185; *Tiedchen* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 659.

4 BMF v. 12.3.2020, BStBl 2010 I 239, Rz. 19.

gesonderte Aufzeichnung nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht erforderlich; dies gilt auch für Umwandlungsvorgänge des Umwandlungssteuerrechts.¹ Steuerpflichtige, die keine Handelsbilanz aufstellen oder nicht buchführungspflichtig sind, unterliegen ebenfalls nicht den besonderen Aufzeichnungspflichten nach § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG.

In den Verzeichnissen sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen (§ 5 Abs. 1 Satz 3 EStG). Die Verzeichnisse sind nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG laufend zu führen und auch insoweit Tatbestandsvoraussetzung für die wirksame Ausübung des Ersatzbeschaffungswahlrechts. Die Voraussetzungen eines besonderen, laufend zu führenden Verzeichnisses sind auch dann erfüllt, wenn es erst im Zeitpunkt der Geltendmachung der Vergünstigung erstellt wird.² Wird das Verzeichnis nicht oder nicht vollständig geführt, ist der Gewinn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsguts durch die Finanzbehörde so zu ermitteln, als wäre das Wahlrecht nicht ausgeübt worden.³

333 **Zur Erfüllung der Aufzeichnungspflichten** nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG ist bei der Bildung der steuerfreien Rücklage der Ansatz in der Steuerbilanz ausreichend. Wird die Rücklage in einem folgenden Wirtschaftsjahr auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts übertragen, handelt es sich um die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts i. S. des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG. Das Wirtschaftsgut ist dann mit den erforderlichen Angaben in das besondere, laufend zu führende Verzeichnis aufzunehmen. Soweit sich auch diese Angaben aus der Buchführung ergeben, ist diese Dokumentation ausreichend.⁴

334 **Vorgezogene Anschaffung oder Herstellung des Ersatzwirtschaftsguts:** Bei Ersatzbeschaffung vor dem Wirtschaftsjahr, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist (siehe → Rz. 319), sind die später aufgedeckten stillen Reserven von den um die AfA geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, dem Buchwert also, abzusetzen. Obwohl für die Reinvestitionsvergünstigung in § 6b Abs. 5 EStG ausdrücklich geregelt, ergibt sich diese Rechtsfolge auch für die Ersatzbeschaffungsbegünstigung bereits zwingend aus den Gewinnermittlungsvorschriften. Da das steuerliche Wahlrecht erst nach Erhalt der Entschädigung auszuüben ist, können die Aufzeichnungspflichten nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG auch erst zu diesem Zeitpunkt erfüllt werden.

PRAXISHINWEIS:

Da der BFH bei vorgezogener Ersatzbeschaffung – anders als bei vorgezogener Reinvestition (§ 6b Abs. 1 Satz 1 EStG) – noch einen Zeitraum von zwei bis drei Jahren zwischen Erwerb und Veräußerung für angemessen hält, um den Zusammenhang zwischen den beiden Vorgängen zu bejahen (siehe → Rz. 319),⁵ hat der Steuerpflichtige den ursächlichen Zusammenhang zwischen Ersatzbeschaffung und Entziehung des Wirtschaftsguts in geeigneter Weise, etwa durch behördliche Auskunft, darzulegen. Wird der Zeitraum von maximal drei Jahren nicht überschritten, sollte sich der Steuerpflichtige auch mit Erfolg auf den Beweis des ersten Anscheins, den Prima-facie-Beweis, berufen können.

335 **Gewinnübertragung bei Mitunternehmerschaften:** Die Ersatzbeschaffungsbegünstigung ist betriebsbezogen und nicht personenbezogen anzuwenden (siehe → Rz. 288).⁶ Daher kann das

1 BMF v. 12.3.2020, BStBl 2010 I 239, Rz. 19.

2 BFH v. 9.8.1984 - IV R 151/8, BStBl 1985 I 47 betr. das laufend zu führende Verzeichnis nach § 7a Abs. 9 EStG a. F.

3 BMF v. 12.3.2020, BStBl 2010 I 239, Rz. 21.

4 BMF v. 12.3.2020, BStBl 2010 I 239, Rz. 22.

5 BFH v. 12.6.2001 - XI R 5/00, BStBl 2001 II 830.

6 BFH v. 22.1.2004 - IV R 65/02, BStBl 2004 II 421 mit Anm. *Weber-Grellet*, StuB 2004, 459; a. A. *Korn/Strahl* in Korn, EStG § 6 Rz. 453.

Ersatzwirtschaftsgut auch im Gesellschaftsvermögen angeschafft oder hergestellt werden, wenn das ausgeschiedene Wirtschaftsgut zum Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft gehörte; ebenso kann die Ersatzbeschaffung im Sonderbetriebsvermögen erfolgen, wenn das ausgeschiedene Wirtschaftsgut zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörte.¹ Aus der Betriebsbezogenheit der Ersatzbeschaffungsbegünstigung folgt jedoch, dass die Mitunternehmer das Wahlrecht auf Gewinnübertragung und Bildung der Rücklage im Gesamthandsvermögen einstimmig ausüben müssen.² Eine Gewinnübertragung oder Rücklageübertragung auf ein für einen anderen Betrieb eines Mitunternehmers angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut verletzt aber den Grundsatz der Funktionsgleichheit (siehe → Rz. 320 ff.), es sei denn, die Zwangslage durch Enteignung oder höhere Gewalt habe zugleich den Fortbestand des bisherigen Betriebs selbst gefährdet bzw. beeinträchtigt³ oder der andere Betrieb ist durch Strukturwandel, Einbringung oder Umwandlung aus dem Betrieb hervorgegangen, der den Verlust erlitten hatte.

(Einstweilen frei)

336–339

2. Ersatzbeschaffungsfristen und gewinnerhöhende Zwangsauflösung der Ersatzbeschaffungsrücklage

Ersatzbeschaffung innerhalb bestimmter Fristen: Bildet der Steuerpflichtige am Schluss des Wirtschaftsjahrs, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, eine Ersatzbeschaffungsrücklage, so hat er Gelegenheit innerhalb bestimmter Fristen das Ersatzwirtschaftsgut anzuschaffen oder herzustellen und die erhaltene Entschädigung oder das Veräußerungsentgelt auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Wirtschaftsguts zu übertragen. Wird die Absicht der Ersatzbeschaffung aufgegeben oder wird die Reinvestition nicht innerhalb der vorgesehenen Frist durchgeführt, muss die Rücklage für Ersatzbeschaffung gewinnerhöhend aufgelöst werden.⁴ 340

Wirtschaftsgutbezogene Fristen: Eine Rücklage für Ersatzbeschaffung ist bei einem beweglichen Wirtschaftsgut am Schluss des ersten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs gewinnerhöhend aufzulösen, wenn bis dahin ein Ersatzwirtschaftsgut weder angeschafft oder hergestellt noch bestellt worden ist (R 6.6 Abs. 4 Satz 3 EStR). Auf die Rechtsprechung des BFH, wonach die Ersatzbeschaffungsfristen, abweichend von der Zweijahresfrist für unbewegliche Wirtschaftsgüter (R 35 EStR 1996), den gesetzlichen Fristen des § 6b Abs. 3 EStG anzupassen waren,⁵ änderte die Finanzverwaltung insoweit die Richtlinien. Danach verlängert sich die „Frist von einem Jahr bei einer Rücklage, die auf Grund des Ausscheidens eines Wirtschaftsguts i. S. des § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG gebildet wurde, auf vier Jahre; bei neu hergestellten Gebäuden verlängert sich die Frist auf sechs Jahre. Die Frist von einem Jahr kann im Einzelfall angemessen auf bis zu vier Jahre verlängert werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen noch nicht durchgeführt werden konnte. Eine Verlängerung auf bis zu sechs Jahre ist möglich, wenn die Ersatzbeschaffung im Zusammenhang mit der Neuherstellung eines Gebäudes 341

1 Siehe den Sachverhalt zu BFH v. 12.1.1983 - IV R 132/80, juris; gl. A. Korn/Strahl (in Korn, EStG § 6 Rz. 453) auf der Grundlage der von ihnen aber abgelehnten betriebsbezogenen Sicht.

2 Leingärtner/Kanzler, Besteuerung der Land- und Forstwirte, Kap. 31 Rz. 189.

3 BFH v. 22.1.2004 - IV R 65/02, BStBl 2004 II 421.

4 BFH v. 12.1.2012 - IV R 4/09, BStBl 2014 II 443 m. w. N. unter Rz. 15.

5 BFH v. 12.1.2012 - IV R 4/09, BStBl 2014 II 443.

i. S. des Satzes 4 Halbsatz 2 erfolgt“ (R 6.6 Abs. 4 Sätze 4–6 EStR). Unter diesen Voraussetzungen ist eine Zwangsauflösung nach sechs Jahren rechtmäßig, wenn das zerstörte Wirtschaftsgut, eine Scheune, erst neun Jahre und elf Monate nach seiner Zerstörung wieder neu errichtet worden ist. Dass die Versicherungsbedingungen der Gebäudeversicherung eine Kostenübernahme bis zu zehn Jahren nach Eintritt des Versicherungsfalls vorsahen, ist dabei unbeachtlich.¹

Bei vorgezogener Ersatzbeschaffung soll in Anlehnung an die Regelung des § 6b EstG grundsätzlich ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Ersatzbeschaffung und Veräußerung bestehen, wenn beide Ereignisse nicht mehr als zwei bis drei Jahre auseinander liegen (siehe → Rz. 319).

342 **Vorübergehende, pandemiebedingte Verlängerung der Ersatzbeschaffungsfristen:** Analog der coronabedingten Verlängerungen der Reinvestitionsfristen des § 6b Abs. 3 EstG wurden auch die in R 6.6 Abs. 4 Satz 3 bis 6, Abs. 5 Satz 5 und 6 sowie Abs. 7 Satz 3 und 4 EStR geregelten Ersatzbeschaffungsfristen prolongiert.² Danach verlängern sich diese Fristen jeweils um

- ▶ drei Jahre, wenn die Rücklage ansonsten am Schluss des nach dem 29.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endenden Wirtschaftsjahr aufzulösen wäre,
- ▶ zwei Jahre, wenn die Rücklage am Schluss des nach dem 31.12.2020 und vor dem 1.1.2022 endenden Wirtschaftsjahr aufzulösen wäre,
- ▶ ein Jahr, wenn die Rücklage am Schluss des nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2023 endenden Wirtschaftsjahr aufzulösen wäre.

343–345 (*Einstweilen frei*)

3. Gewinnübertragung bei nichtbuchführenden Steuerpflichtigen

346 **Erweiterung des Anwendungsbereichs der Ersatzbeschaffungsbegünstigung:** Nach umstrittener und hier abgelehnter Auffassung der Finanzverwaltung (siehe → Rz. 287) können nichtbuchführende Steuerpflichtige die Ersatzbeschaffungsbegünstigung ebenfalls beanspruchen. Dies gilt namentlich für die Steuerpflichtigen mit Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EstG und Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen.³ Nach § 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d EstG sind auch Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen als Sondergewinne zu erfassen.⁴

Bis 1978 konnten nur Steuerpflichtige mit buchführenden Betrieben aufgedeckte stille Reserven steuerneutral übertragen. Erstmals in den EStR 1978 wurde diese Möglichkeit auch auf nicht buchführende Betriebe ausgedehnt.⁵ Entgegen R 35 Abs. 6 EStR 1998⁶ hielt der BFH auch eine Rücklage für Ersatzbeschaffung bei Gewinnerschätzung für unzulässig und beurteilte die Regelung der Finanzverwaltung als Billigkeitsmaßnahme.⁷

1 Niedersächsisches FG v. 16.12.2008 - 15 K 40/07, NWB EAAAD-26816, Vorinstanz zu BFH v. 12.1.2012 - IV R 4/09, BStBl 2014 II 443.

2 BMF v. 20.9.2022, BStBl 2022 I 1379.

3 R 6.6 Abs. 5 EStR; BMF v. 10.11.2015, BStBl 2015 I 877, Tz. 43.

4 BFH v. 25.9.2014 - IV R 44/11, BStBl 2015 II 470 zu § 13a EstG a. F.

5 BFH v. 3.10.1985 - IV R 16/83, BFH/NV 1985, 208 = NWB AAAAB-28131.

6 Diese Regelung betraf im Wesentlichen die sog. Schätzungslandwirte, siehe Leingärtner/Kanzler, Besteuerung der Land- und Forstwirte, Kap. 31 Rz. 194 und zur Übergangsregelung BMF v. 21.9.1999, BStBl 1999 I 835.

7 BFH v. 4.2.1999 - IV R 57/97, BStBl 1999 II 602; zur Übergangsregelung der Finanzverwaltung; BMF v. 21.9.1999, BStBl 1999 I 835 betr. Rücklage für Ersatzbeschaffung bei Gewinnerschätzung.

PRAXISHINWEIS:

Da das Bilanzierungswahlrecht nur durch Ausweis der Rücklage in der Bilanz ausgeübt werden kann, ist die Bildung einer Rücklage bei Gewinnschätzung nicht möglich,¹ wohl aber die Übertragung der stillen Reserven auf das Ersatzwirtschaftsgut in dem Wirtschaftsjahr, in dem das zu ersetzende Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist.² Insoweit unterscheidet sich die Rechtslage von der gesetzlichen Regelung des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 EStG, wonach auch „der Abzug nach Absatz 1“, d. h. die Übertragung der stillen Reserven im Wirtschaftsjahr der Veräußerung und Reinvestition, in der Buchführung verfolgbar sein muss (siehe → Rz. 186 und → Rz. 201). Der Steuerpflichtige wird allerdings nachzuweisen haben, welchen Buchwert das ausgeschiedene Wirtschaftsgut zuletzt noch hatte.

Der BFH deutet im Übrigen auch Zurückhaltung gegenüber der Anerkennung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG an;³ allerdings kann eine in zulässiger Weise gebildete Rücklage für Ersatzbeschaffung auch fortgeführt werden, wenn der Steuerpflichtige von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zur Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG übergeht (siehe → Rz. 287).

Verwaltungsseitige Anwendung der Ersatzbeschaffungsbegünstigung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG: Zur Anwendung der Ersatzbeschaffungsbegünstigung bei der betrieblichen Überschussrechnung sieht die R 6.6 Abs. 5 EStR detaillierte Regelungen vor. Danach gelten Grundsätze zur Gewinnübertragung auf Ersatzbeschaffungen für bilanzierende Betriebe zwar „sinngemäß“ auch bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (R 6.6 Abs. 5 Satz 1 EStR); gleichwohl werden dann aber in R 6.6 Abs. 5 Sätze 2 bis 5 EStR eigenständige Regelungen getroffen, die die Bilanzierungsgrundsätze auf das Zu- und Abflussprinzip übertragen.

Sinngemäße Übertragung der Ersatzbeschaffungsbegünstigung auf die Einnahmenüberschussrechnung nach den EStR: Ist die „Entschädigungsleistung höher als der im Zeitpunkt des Ausscheidens noch nicht abgesetzte Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, kann der darüber hinausgehende Betrag im Wirtschaftsjahr der Ersatzbeschaffung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts sofort voll abgesetzt werden“ (R 6.6 Abs. 5 Satz 2 EStR). Bei späterem Zufluss der Entschädigungsleistung, „ist es aus Billigkeitsgründen nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige den noch nicht abgesetzten Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts in dem Wirtschaftsjahr berücksichtigt, in dem die Entschädigung geleistet wird“ (R 6.6 Abs. 5 Satz 3 EStR). Wird der Schaden nicht in dem Wirtschaftsjahr beseitigt, in dem er eingetreten ist oder in dem die Entschädigung gezahlt wird, ist es aus Billigkeitsgründen auch nicht zu beanstanden, wenn sowohl der noch nicht abgesetzte Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts als auch die Entschädigungsleistung erst in dem Wirtschaftsjahr der Ersatzbeschaffung berücksichtigt wird (R 6.6 Abs. 5 Satz 4 EStR). Nach R 6.6 Abs. 5 Satz 5 EStR muss eine Ersatzbeschaffungsabsicht vorliegen und die Ersatzbeschaffung innerhalb der für die Rücklage vorgesehenen Fristen vorgenommen werden. Auf die in R 6.6 Abs. 4 Sätze 5 und 6 EStR vorgesehenen Verlängerungsoptionen bei Vorliegen besonderer Umstände wird eigens verwiesen (R 6.6 Abs. 5 Satz 6 EStR).

Stellungnahme zu R 6.6 Abs. 5 EStR: Mit der Übertragung der bilanzsteuerrechtlichen Grundsätze zur Ersatzbeschaffung auf die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung

1 BFH v. 4.2.1999 - IV R 57/97, BStBl 1999 II 602.

2 Gl. A. Korn/Strahl in Korn, EStG § 6 Rz. 451.

3 BFH v. 29.4.1999 - IV R 7/98, BStBl 1999 II 488.

verlässt die Verwaltung den bisher anerkannten Kernbereich der Ersatzbeschaffungsbegünstigung und verletzt damit den rechtsstaatlichen Gesetzesvorbehalt i. S. d. Art. 20 Abs. 3 GG (siehe → Rz. 287).¹ Nachdem der BFH bisher noch nie über die Bildung² einer „Rücklage“ bei Einnahmenüberschussrechnung entschieden hat, kann insoweit auch nicht von einer Erweiterung des Instituts der Ersatzbeschaffungsbegünstigung auf gewohnheitsrechtlicher Grundlage ausgegangen werden.³ Die verfassungswidrige Verwaltungsanordnung lässt sich auch nicht durch die wiederholte Berufung auf Billigkeitsgründe in R 6.6 Abs. 5 Sätze 3 und 4 EStR rechtfertigen. Billigkeitsmaßnahmen dienen der Anpassung des steuerrechtlichen Ergebnisses an die Besonderheiten des Einzelfalls, um Rechtsfolgen auszugleichen, die das Ziel der typisierenden gesetzlichen Vorschrift verfehlen und deshalb ungerecht erscheinen. Sie gleichen Härten im Einzelfall aus, die der steuerrechtlichen Wertentscheidung des Gesetzgebers nicht entsprechen und damit zu einem vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnis führen.⁴

Im Einzelfall mag daher eine Gewinnübertragung zur Ersatzbeschaffung nach § 163 AO auch bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung zuzulassen sein. Eine allgemein verbindliche Regelung kann aber nur der Gesetzgeber treffen. Dieser würde jedoch kaum die Regelung der R 6.6 Abs. 5 EStR übernehmen, die ohne entsprechende Aufzeichnungspflichten nicht gewährleistet, dass der Übertragungsvorgang in der Gewinnermittlung verfolgt werden kann. Dagegen könnte sich der Gesetzgeber sinnvoller Weise an der Regelung des § 6c EStG orientieren. Dort ist die Bildung der Rücklage als Betriebsausgabe (Abzug), ihre Auflösung aber als Betriebseinnahme (Zuschlag) zu behandeln und der Zeitraum zwischen Abzug und Zuschlag als Zeitraum zu sehen, in dem die Rücklage bestanden hat (§ 6c Abs. 1 Satz 2 EStG). Im Übrigen sind in dieser Vorschrift auch besondere Aufzeichnungspflichten vorgesehen (§ 6c Abs. 2 EStG), die eine Analogie zur Verfolgbarkeit in der Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung nach § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 EStG bilden.

PRAXISHINWEIS:

Die Finanzbehörde ist zwar an die Richtlinienregelung gebunden. Kommt es aber zum Streit um eine der Voraussetzungen der Ersatzbeschaffungsbegünstigung bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung, dann besteht das Risiko, dass ein Steuergericht die Regelung in R 6.6 Abs. 5 EStR für unzulässig hält, wie ja auch etwa die Teilwertabschreibung bei Einnahmenüberschussrechnung nicht anerkannt wird. Der Steuerpflichtige könnte daher im Einzelfall zusätzlich eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO beantragen,⁵ die als Ermessensentscheidung von den Gerichten nur eingeschränkt überprüfbar wäre (§ 102 FGO). Eine solche Billigkeitsentscheidung im Einzelfall hält auch der BFH für denkbar, wenn darüber in einem eigenen Verfahren entschieden wird.⁶

350 **Verwaltungsseitige Anwendung der Ersatzbeschaffungsbegünstigung bei Gewinnermittlung nach § 13a EStG:** Wird der Gewinn nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG ermittelt, sind das zwangsweise Ausscheiden von Wirtschaftsgütern und die damit zusammenhängenden Entschädigungsleistungen auf Antrag nicht zu berücksichtigen, wenn eine Ersatzbeschaffung

1 Zum Gesetzesvorbehalt: BFH v. 11.4.2005 - GrS 2/02, BStBl 2005 II 679 unter C.4.a und BFH v. 28.11.2016 - GrS 1/15, BStBl 2017 II 393 Rz. 90 ff.

2 Mit Urteil v. 29.4.1999 - IV R 7/98 (BStBl 1999 II 488) hatte der BFH nur die Beibehaltung einer im buchführenden Betrieb gebildeten Rücklage nach dem Übergang zur Einnahmenüberschussrechnung zugelassen.

3 Zu Zweifeln an der Anwendung der Ersatzbeschaffungsbegünstigung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG schon *Kanzler*, FR 1999, 852.

4 BFH v. 11.4.2005 - GrS 2/02, BStBl 2005 II 679 unter C.3.a der Gründe.

5 Dazu praxisorientiert *Holste gen. Göcke*, FR 2023, 1065.

6 Siehe etwa BFH v. 13.10.2010 - I R 79/09, BStBl 2014 II 943 betr. Squeeze-out unter I.5 der Entscheidungsgründe.

zeitnah vorgenommen wird (R 6.6 Abs. 6 Halbsatz 1 EStR); die Fristen in R 6.6 Abs. 4 Satz 3 bis 6 EStR gelten entsprechend (R 6.6 Abs. 6 Halbsatz 2 EStR).

PRAXISHINWEIS:

Der Antrag ist formlos in dem Wirtschaftsjahr zu stellen, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist. Damit dokumentiert der Steuerpflichtige zugleich seine Ersatzbeschaffungsabsicht. In dem Antrag müsste der Ersatzbeschaffungstatbestand dargelegt werden, damit das Finanzamt in die Lage versetzt wird, die Einhaltung der Ersatzbeschaffungsfristen zu überprüfen.

Stellungnahme zu R 6.6 Abs. 6 EStR: Die Verwaltungsregelung zu R 6.6 Abs. 6 EStR widerspricht der gesetzlichen Vorschrift des § 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 EStG, wonach die gem. § 4 Abs. 3 EStG zu ermittelnden Sondergewinne gem. § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EStG Teil des Durchschnittssatzgewinns sind. Zu diesen Sondergewinnen gehören auch Entschädigungen für den Verlust bestimmter Wirtschaftsgüter (§ 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG) und Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen (§ 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d EStG). Dass die Regelung der R 6.6 EStR im Regierungsentwurf zum ZollkodexAnpG¹ für anwendbar gehalten wird, ändert nichts an ihrem Charakter als Verwaltungsanordnung. Allerdings sind gewährte Entschädigungen für den Verlust, den Untergang oder die Wertminderung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und von Tieren i. S. des § 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a oder b EStG nur dann als Sondergewinn zu erfassen, wenn sie die Bagatellgrenze von 15.000 € überschreiten.² Dies folgt aus der in § 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG enthaltenen Verweisung auf die die Regelung zur Bagatellgrenze enthaltene Vorschrift des § 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG.³ Daher bedarf es für Entschädigungen bis 15.000 € auch keiner Ersatzbeschaffungsrücklage, deren Auflösung als Teil des Durchschnittssatzgewinns zu erfassen wäre.

351

PRAXISHINWEIS:

M. E. ist die der gesetzlichen Regelung widersprechende Verwaltungsanweisung rechtswidrig und mit dem Risiko behaftet, von der Rechtsprechung verworfen zu werden. Der Steuerpflichtige könnte daher im Einzelfall zusätzlich zu dem Antrag nach R 6.6 Abs. 6 EStR eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO anregen (siehe → Rz. 349).

(Einstweilen frei)

352–354

4. Umfang der Gewinnübertragung

Ermittlung der übertragbaren stillen Reserven: Die übertragbaren aufgedeckten stillen Reserven ergeben sich aus der Differenz zwischen dem Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts und dem Veräußerungserlös oder der Entschädigung, abzüglich etwaiger vom Steuerpflichtigen zu tragenden Kosten; der Teilwert des zerstörten Wirtschaftsguts ist dafür ohne Bedeutung.⁴ Andererseits ist eine Teilwertabschreibung auf das Ersatzwirtschaftsgut nur möglich, wenn der nach der Übertragung der stillen Reserven verbleibende Betrag höher ist als der Teilwert; im Übrigen ist die Nachholung einer früher möglichen, inzwischen aber nicht mehr gerechtfertigten Teilwertabschreibung ausgeschlossen.⁵ Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern

355

¹ Vom 3.11.2014, BT-Drucks. 18/3017, 47.

² BMF v. 10.11.2015, BStBl 2015 I 877, Tz. 52.

³ *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 13a Anm. 63 f.; *Krumm* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13a D 29 jeweils m. w. N.

⁴ BFH v. 9.12.1982 - IV R 54/80, BStBl 1983 II 371; BFH v. 24.6.1999 - IV R 46/97, BStBl 1999 II 561, 562 mit Anm. *Kanzler*, NWB Fach 3, 11157 = NWB ZAAAA-73338.

⁵ BFH v. 5.2.1981 - IV R 87/77, BStBl 1987 II 432.

ist noch vom letzten Bilanzstichtag bis zum Zeitpunkt des Ausscheidens eine zeitanteilige AfA vorzunehmen. Wird mit der Entschädigung auch Umsatzsteuer erstattet, so kann diese in die Rücklage für Ersatzbeschaffung eingehen, gleichgültig ob der Empfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, einen pauschalierten Vorsteuerabzug in Anspruch nimmt oder vom Abzug der Vorsteuer ausgeschlossen ist.¹

- 356 **Abgrenzung begünstigter von nicht begünstigten Entschädigungen:** Übertragbar sind nur die durch eine Entschädigungszahlung aufgedeckten stillen Reserven des entzogenen Wirtschaftsguts. Dagegen ist der anlässlich der Enteignung entstandene Gewinn z. B. auf Grund von Entschädigungen für künftige Nachteile beim Wiederaufbau² oder auf Grund von Zinszahlungen³ ebenso wenig übertragbar, wie eine von der Straßenbauverwaltung an den Verkäufer landwirtschaftlicher Nutzflächen gezahlte „Entschädigung für Erwerbsverluste“⁴ oder eine Ertragswertentschädigung für die Beeinträchtigung des verbleibenden Betriebs.⁵ Ausnahmsweise sind aber auch Zinsen als Teil der Entschädigung zu berücksichtigen, wenn dem Steuerpflichtigen auf Grund einer vorgezogenen Auszahlung der Entschädigungssumme vereinbarungsgemäß ein Zinsvorteil in Höhe der zu erwartenden Preissteigerungsrate zugewendet wurde, der zugleich dem zu erwartenden Anwachsen der stillen Reserven in dem entzogenen Wirtschaftsgut entsprach.⁶

Auch Leistungen aus einer Betriebsunterbrechungsversicherung können grundsätzlich nicht in eine Rücklage für Ersatzbeschaffung einbezogen werden; das ist nach Auffassung des BFH jedoch anders zu beurteilen, wenn mit den Leistungen aus dieser Versicherung ausschließlich Wiederbeschaffungskosten für ein zerstörtes Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ersetzt werden, weil dadurch die Betriebsunterbrechung abgekürzt und die vom Versicherer zu erstattenden laufenden Schäden verringert werden.⁷ Dies gilt auch für die von der Versicherung erstatteten Mehrkosten für die beschleunigte Wiederbeschaffung der durch Brand zerstörten Wirtschaftsgüter.⁸ Andererseits werden die übertragbaren stillen Reserven nicht durch Abzinsung einer unverzinslichen, durch eine Wiederaufbau Klausel beschränkten Brandentschädigungsforderung gemindert.⁹

- 357 **Anteilige Gewinnübertragung bei Mehrentschädigung:** Scheidet ein Wirtschaftsgut gegen Barzahlung und gegen Erhalt eines gleichwertigen Ersatzwirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen aus¹⁰ oder wird die für das Ausscheiden eines Wirtschaftsguts erhaltene Entschädigung nicht in voller Höhe zur Beschaffung eines Ersatzwirtschaftsguts verwendet,¹¹ dürfen die aufgedeckten stillen Reserven nur anteilig auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden.¹²

1 BFH v. 24.6.1999 - IV R 46/97, BStBl 1999 II 561, 562.

2 BFH v. 8.12.1977 - IV R 145/73, n.v.

3 BFH v. 29.4.1982 - IV R 10/79, BStBl 1982 II 568 und BFH v. 28.10.1998 - X R 96/96, BStBl 1999 II 217, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen: BVerfG v. 27.1.2005 - 2 BvR 1016/04, NWB KAAAC-29905.

4 FG Mecklenburg-Vorpommern v. 13.11.2008 - 2 K 228/06, EFG 2009, 914 = NWB OAAAD-26078, rkr.

5 BFH v. 11.7.1973 - I R 140/71, BStBl 1973 II 840.

6 BFH v. 29.4.1982 - IV R 10/79, BStBl 1982 II 568.

7 BFH v. 9.12.1982 - IV R 54/80, BStBl 1983 II 371.

8 BFH v. 9.12.1982 - IV R 54/80, BStBl 1983 II 371.

9 BFH v. 4.2.1999 - IV R 57/97, BStBl 1999 II 602.

10 BFH v. 3.9.1957 - I 315/56 U, BStBl 1957 III 386.

11 BFH v. 9.5.1957 - IV 406/55 U, BStBl 1957 III 261.

12 BFH v. 15.1.1969 - I 18/65, BStBl 1969 II 310 m.w.N.; siehe auch H 6.6 Abs.3 EStH mit Berechnungsbeispiel; das Schrifttum folgt dieser Einschränkung überwiegend; siehe nur *Kanzler* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 5498; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 6 EStG Rz. 1297; Bedenken hingegen von *Tonner* in *Bordevin/Brandt*, § 5 EStG Rz. 451 „Beispiel“.

BEISPIEL:¹

Letzter Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts	100.000 €
Erhaltene Entschädigung bzw. Kaufpreis	200.000 €
Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts	150.000 €

Die aufgedeckten stillen Reserven in Höhe von 100.000 € (Entschädigung 200.000 € abzüglich Buchwert 100.000 €) können nur zu 75 %, also in Höhe von 75.000 € auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden, weil 50.000 € der erhaltenen Entschädigung, also 25 %, nicht für die Anschaffung oder Herstellung des Ersatzwirtschaftsguts verwendet wurden.

Der danach nicht verbrauchte Teil des Gewinns bzw. der Rücklage kann im Rahmen der Ersatzbeschaffungsfristen nur dann fortgeführt werden, wenn es sich bei der Ersatzbeschaffung um einen Teilersatz gehandelt hat und eine ergänzende Ersatzbeschaffung ernstlich geplant ist.²

Folgerichtige Anwendung der Ersatzbeschaffungsbegünstigung bei Teilübertragung stiller Reserven: Der von der Rechtsprechung des BFH praeter legem entwickelte Grundsatz³ zur anteiligen Gewinnübertragung bei Mehrentschädigungen beruht auf der Überlegung, dass das mit der Ersatzbeschaffungsbegünstigung eröffnete Wahlrecht grundsätzlich die Übertragung der gesamten aufgedeckten stillen Reserven umfasst. Sieht der Steuerpflichtige dagegen von einer Ersatzbeschaffung ab, kommt eine Übertragung der stillen Reserven ebenso wenig in Betracht, wie wenn er auf das Wahlrecht verzichtet. Wird für die Beschaffung eines Ersatzwirtschaftsguts aber weniger aufgewendet, als durch die Veräußerung des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts erlöst wurde, wird also ein Mittelweg gewählt zwischen der vollen Verwendung des Erlöses zur Wiederbeschaffung einerseits und einem Verzicht auf Ersatzbeschaffung andererseits, so können die stillen Reserven auf das als Ersatz beschaffte Wirtschaftsgut folgerichtig auch nur anteilig übertragen werden.⁴ Diese sachgerechte und vertretbare Einschränkung der Ersatzbeschaffungsbegünstigung beruht letztlich auf der Grundannahme, dass das Wahlrecht auf Gewinnübertragung in Enteignungs- und Katastrophenfällen grundsätzlich die gesamten aufgedeckten stillen Reserven umfasst (siehe → Rz. 292, → Rz. 331). Die dargelegten seit Jahrzehnten unangefochten angewendeten Grundsätze sind Teil des in Gewohnheitsrecht erstarkten Instituts der Ersatzbeschaffungsbegünstigung. Eine Abkehr davon ist Sache des Gesetzgebers.

5. Auflösung der Rücklage

Rücklageauflösung bei Anschaffung oder Herstellung des Ersatzwirtschaftsguts: Im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung ist die Rücklage durch Übertragung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts aufzulösen (R 6.6 Abs. 4 Satz 8 EStR). Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts werden um den Betrag der Rücklage gekürzt. Der verbleibende Betrag ist dann die Bemessungsgrundlage für die AfA des Ersatzwirtschaftsguts; auch eine Teilwertabschreibung ist nur zulässig, wenn der Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung unter den gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt (siehe → Rz. 330). Nach R 6.6 Abs. 4 Satz 9 EStR ist R 6.6 Abs. 3 EStR entspre-

1 Nach Leingärtner/Kanzler, Besteuerung der Land- und Forstwirte, Kap. 31 Rz. 186. Siehe auch das Beispiel zu H 6.6 Abs. 3 EStH „Mehrentschädigung“.

2 BFH v. 3.9.1957 - I 315/56 U, BStBl 1957 III 386 und BFH v. 15.1.1969 - I 18/65, BStBl 1969 II 310.

3 BFH v. 15.1.1969 - I 18/65, BStBl 1969 II 310.

4 BFH v. 15.1.1969 - I 18/65, BStBl 1969 II 310.

chend anzuwenden; damit gilt die wechselbezügliche Übertragung der stillen Reserven auf neu angeschafften Grund und Boden oder auf ein neu angeschafftes oder hergestelltes Gebäude auch für die Auflösung der Rücklage bei Ersatzbeschaffung (siehe → Rz. 322).

- 360 **Vorzeitige Zwangsauflösung der Ersatzbeschaffungsrücklage:** Die Rücklage ist vor Ablauf der Ersatzbeschaffungsfristen und zu dem Zeitpunkt aufzulösen, in dem die Absicht der Ersatzbeschaffung endgültig aufgegeben wird.¹ Damit ist aber auch die jederzeitige freiwillige, willkürliche oder ratenweise Auflösung der Rücklage unzulässig.² Sie würde dem Gebot der vollen Übertragung der stillen Reserven widersprechen (siehe → Rz. 330, → Rz. 357) und den Steuerpflichtigen hinsichtlich der verbleibenden Rücklage nur zu einer anteiligen Übertragung der stillen Reserven berechtigen (siehe → Rz. 356 f.). Auch ist eine teilweise Aufgabe der Ersatzbeschaffungsabsicht kaum denkbar. Hierin unterscheidet sich die Rücklage für Ersatzbeschaffung von der Reinvestitionsrücklage. Buchungstechnisch ist die Auflösung der Rücklage ebenso wie die Bildung oder ihre Übertragung auch im Laufe des Wirtschaftsjahrs zulässig; eine unterjährige Auflösung der Rücklage hat aber keine Auswirkung auf den mit der Rücklagenbildung verbundenen Steueraufschub, der erst mit Ablauf des Wirtschaftsjahrs endet.³ Wird eine bestehende Rücklage für Ersatzbeschaffung bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe aufgelöst, dann ist der daraus entstehende Gewinn Teil des tarifbegünstigten Veräußerungsgewinns (siehe → Rz. 293).⁴
- 361 **Rücklageauflösung ohne Zinszuschlag:** Die Zwangsauflösung der Rücklage bei Fristablauf oder bei vorzeitiger Aufgabe der Ersatzbeschaffungsabsicht löst im Übrigen auch keinen Zinszuschlag aus, wie er etwa nach § 6b Abs. 7 EStG vorgesehen ist. Bei Einführung des Zinszuschlags durch das 2. Haushaltsstrukturgesetz⁵ wies der Finanzausschuss zur Klarstellung ausdrücklich darauf hin, „daß hinsichtlich der in Abschn. 35 Abs. 2 ESt-Richtlinien genannten Fälle (höhere Gewalt, behördlicher Eingriff) keine Einschränkung vorgesehen ist“.⁶
- 362 **Nicht zu einer Zwangsauflösung führende Betriebsvorgänge:** Eine Rücklage für Ersatzbeschaffung kann selbst nach einem Übergang vom Betriebsvermögensgleich zur Einnahmenüberschussrechnung fortgeführt werden. Auch der Strukturwandel eines Gewerbebetriebs zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder zur selbständigen Tätigkeit führt nicht zu einer Zwangsauflösung bestehender Rücklagen für Ersatzbeschaffung. Es fehlt insoweit an einer die Gewerbesteuerentstrickung verhindernden Regelung, wie sie in § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG vorgesehen ist. Hat der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer auch den auf die Umsatzsteuer entfallenden Entschädigungsbetrag in die Rücklage für Ersatzbeschaffung eingestellt (siehe → Rz. 355), so führt die spätere Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit der Wiederbeschaffung nicht zu einer Zwangsauflösung der Rücklage in Höhe des Vorsteuerbetrags.⁷

363–369 (Einstweilen frei)

1 Ständige Rechtsprechung, zuletzt BFH v. 12.1.2012 - IV R 4/09, BStBl 2014 II 443, m.w. N.

2 *Kanzler* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 5497; a. A. *Tiedchen* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 5 Anm. 659.

3 BFH v. 26.10.1989 - IV R 83/88, BStBl 1990 II 290 betr. eine Reinvestitionsrücklage.

4 BFH v. 25.6.1975 - I R 201/73, BStBl 1975 II 848 und BFH v. 17.10.1991 - IV R 97/89, BStBl 1992 II 392; gl. A. H 16 Abs. 9 EStH „Rücklage“.

5 Vom 22.12.1981, BGBl 1981 I 1523.

6 BT-Drucks. 9/971, 88.

7 BFH v. 24.6.1999 - IV R 46/97, BStBl 1999 II 561, 562 mit Anm. *Kanzler*, NWB Fach 3, 11157 = NWB ZAAAA-73

§ 6b Anhang 2: Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen den Gewinnübertragungen nach §§ 6b, 6c EStG und R 6.6 EStR

370

Stand: Januar 2024

Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen	Reinvestitionsrücklage (§ 6b EStG)	Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR)
Persönlicher Geltungsbereich	Geltung für natürliche und – mit Ausnahme des § 6b Abs.10 EStG – für juristische Personen Berechtigt ist der Stpfl. (personen- bzw. gesellschaftsbezogene, nicht betriebsbezogene Anwendung – Gewinnübertragung in anderes Betriebsvermögen zulässig – vorübergehende betriebs- bzw. gesellschaftsbezogene Anwendung in den VZ 1999-2001) Geltung für beschränkt Stpfl.	Geltung für natürliche und juristische Personen Berechtigt ist der Stpfl. aber betriebs- bzw. gesellschaftsbezogene Anwendung (Erfordernis der Funktionsgleichheit des Wirtschaftsguts verhindert Übertragung in anderes Betriebsvermögen) Geltung für beschränkt Stpfl.
Sachlicher Geltungsbereich	<ul style="list-style-type: none"> ▶ EStG: Geltung für alle drei betrieblichen Einkunftsarten ▶ KStG: Mit Ausnahme des § 6b Abs.10 EStG gilt § 6b EStG auch für die KSt (§ 8 Abs.1 Satz 1 KStG und § 31 Abs.1 Satz 1 KStG bezüglich der Stundungsregelung des § 6b Abs.2a EStG) ▶ GewStG: Mit Ausnahme des § 6b Abs.2a EStG gilt § 6b EStG auch für die GewSt (§ 7 GewStG) Einheitliche Ausübung der Wahlrechte des § 6b EStG für die Einkommens- und Gewerbesteuer (BFH v. 25.4.1985 - IV R 83/83, BStBl 1986 II 350)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ EStG: Geltung für alle drei betrieblichen Einkunftsarten; nicht analogiefähig (BFH v. 13.10.2010 - I R 79/09, BStBl 2014 II 943) ▶ KStG und GewStG: Geltung wie bei § 6b EStG
Gewinnermittlungsart	Bestandsvergleich nach § 4 Abs.1 und § 5 EStG (§ 6b Abs.4 Satz 1 Nr.1 EStG – aber § 6c EStG für Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 und § 13a EStG)	Bestandsvergleich nach § 4 Abs.1 und § 5 EStG; sowie Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 und § 13a EStG EStG (R 6.6 Abs.5 EStR; a. A. BFH v. 4.2.1999 - IV R 57/97, BStBl 1999 II 602)
Gewinnschätzung	unzulässig (BFH v. 24.1.1990 – I R 152-153/85, BStBl. 1990 II 426)	unzulässig (BFH v. 4.2.1999 – IV R 57/97, BStBl. II 1999, 602 gegen Abschn.35 Abs.6 EStR 1990; jetzt BMF v. 21.9.1999, BStBl. 1999 I 835)
Buchmäßige Voraussetzungen	Verfolgbarkeit von Bildung und Auflösung in der Buchführung (§ 6b Abs.4 Satz 1 Nr.5 EStG)	Keine
Stpfl. mit Handelsbilanz	Gesondertes Verzeichnis nach § 5 Abs.1 Satz 2 und 3 EStG	Gesondertes Verzeichnis nach § 5 Abs.1 Satz 2 und 3 EStG (R 6.6 Abs.1 Satz 2 Nr.3 EStR 2012)

Ausgeschiedene Wirtschaftsgüter	Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens – 6 Jahre Mindestzugehörigkeit zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte (§ 6b Abs. 1 und Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG)	Alle betrieblichen Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens ohne Mindestzugehörigkeit (R 6.6 Abs. 1 Nr. 1 EStR 2012) und ohne Beschränkung auf inländisches Betriebsvermögen
Reinvestitionsgüter	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Nur bestimmte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 6b Abs. 1 und Abs. 10 EStG) ▶ Anschaffung im Wirtschaftsjahr vor Veräußerung möglich (§ 6b Abs. 1 Satz 1 EStG) ▶ Einlage nicht begünstigt ▶ Reinvestitionsgut muss zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören¹ 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Alle betrieblichen, mit den ausgeschiedenen Wirtschaftsgütern funktionsgleichen Anlage- und Umlaufgüter (R 6.6 Abs. 1 Nr. 2 EStR 2012) ▶ Anschaffung im Wirtschaftsjahr vor Veräußerung möglich (BFH v. 12.6.2001 – XI R 5/00, BStBl 2001 II 830 und H 6.6 Abs. 3 EStH „Vorherige Anschaffung“) ▶ Einlage nicht begünstigt (H 6.6 Abs. 1 EStH „Einlage“)
Gewinnrealisierungstatbestände	Gewinnrealisierungstatbestände entgeltliche Veräußerung	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Aufdeckung stiller Reserven durch höhere Gewalt, behördlichen Eingriff oder Veräußerung zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs ▶ Entnahme nicht begünstigt (H 6.6 Abs. 1 EStH 2012 „Entnahme“)
Absicht: Reinvestitions- oder Ersatzbeschaffungsabsicht	Keine Reinvestitionsabsicht vorausgesetzt - Rücklagebildung auch zulässig bei erklärter Absicht, auf Gewinnübertragung zu verzichten	Ersatzbeschaffungsabsicht grundsätzlich Voraussetzung

¹ In Erweiterung dieser Inlandsklausel wurde durch das StÄndG 2015 mit Abs. 2a ein weiteres Wahlrecht auf Stundung des Veräußerungsgewinns in § 6b EStG eingeführt (siehe *Kanzler* in KKB, § 6b EStG Rz. 139 ff.). Dieses Wahlrecht ist auf die Rücklage für Ersatzbeschaffung nicht übertragbar (dazu *Kanzler* in KKB, § 6b EStG Rz. 43).

Gewinnübertragung	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Auf bestimmte Anlagegüter bis zu 100 % mit Beschränkung auf artgleiche Wirtschaftsgüter bei Grund und Boden und Binnenschiffen (§ 6b Abs. 1 Satz 2 EStG) ▶ Gewinnübertragung auch in andere Betriebe oder das Sonderbetriebsvermögen des Stpfl., sowie anteilig auf Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens möglich und umgekehrt (sog. rechts-trägerübergreifende Gewinnübertragung) 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Auf funktionsgleiche Ersatzwirtschaftsgüter bis zu 100%; bei Mehrentschädigung nur anteilige Übertragung der stillen Reserven (H 6.6 Abs. 3 EStH 2012) ▶ Grundsätzlich Gewinnübertragung nur im selben Betrieb (H 6.6 Abs. 1 EStH 2012 „Ersatzwirtschaftsgut“) ▶ Ausnahmsweise Übertragung auf Wirtschaftsgüter eines anderen Betriebs bei Enteignung oder Fortbestand des alten Betriebs gefährdender höherer Gewalt (BFH v. 22.1.2004 - IV R 65/02, BStBl 2004 II 421) ▶ Mehrgewinne aus Grund und Boden können auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gebäudes und umgekehrt übertragen werden (R 6.6 Abs. 3 EStR 2012) ▶ Eine rechtsträgerübergreifende Gewinnübertragung auf die Mitunternehmerschaft beschränkt (KKB/Kanzler, Anhang 1 zu § 6b EStG → Rz. 335) ▶ Beispiel: Verlust des Wirtschaftsguts im Gesamthandsvermögen und Ersatzbeschaffung in einem Sonderbetriebsvermögen und vice versa
Übertragungsfristen	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 2 Jahre bei Veräußerung von Kapitalbeteiligungen (§ 6b Abs. 10 Satz 1 EStG) ▶ 4 Jahre bei Veräußerung aller anderen Wirtschaftsgüter (§ 6b Abs. 3 Satz 2 EStG) ▶ 6 Jahre bei Reinvestition in Gebäude, wenn mit der Herstellung vor Ablauf des 4. Jahrs begonnen wurde (§ 6b Abs. 3 Satz 3 EStG) 	<p>Alle Ersatzbeschaffungsgüter:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 1 Jahr grundsätzlich Ersatzbeschaffungsgüter i. S. des § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG: ▶ 4 Jahre, wenn Ersatzbeschaffungsabsicht glaubhaft gemacht wird ▶ 6 Jahre bei neu hergestellten Gebäuden (R 6.6 Abs. 4 EStR 2012 im Anschluss an BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BFHE 236, 332)

<p>Vorübergehende pandemie- und kriegsbedingte Verlängerung der Reinvestitionsfristen</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Zweites Corona-Steuerhilfegesetz v. 29.6.2020 (BGBl 2020 I 1512): Verlängerung um ein Jahr, wenn die Rücklage nach bisheriger Rechtslage am Schluss des nach dem 29.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endenden Wj. aufzulösen gewesen wäre ▶ KöMoG v. 25.6.2021 (BGBl 2021 I 2050): Verlängerung um ein weiteres Jahr (§ 52 Abs. 14 Satz 4 EstG i. d. F. des KöMoG ▶ Viertes Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.6.2022 (BGBl 2022 I 911): ABERMALIGE Verlängerung der Reinvestitionsfristen des § 6b EstG wurden um ein weiteres Jahr. Danach endet die Reinvestitionsfrist für noch vorhandene Rücklagen erst am Schluss des nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.1.2024 endenden Wj. (§ 52 Abs. 14 Sätze 4 ff. EstG i. d. F. des CoronaStHG IV). 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Verlängerung der in R 6.6 Abs. 4 Satz 3 bis 6, Abs. 5 Satz 5 und 6 sowie Abs. 7 Satz 3 und 4 EStR geregelten Fristen um jeweils ein Jahr, wenn diese Fristen ansonsten in einem nach dem 29.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endenden Wj. abgelaufen sein würden (BMF v. 13.1.2021, BStBl 2021 I 102) ▶ Verlängerung der Übertragungsfrist um ein weiteres Jahr, wenn die Rücklage am Schluss des nach dem 31.12.2020 und vor dem 1.1.2022 endenden Wj. aufzulösen gewesen wäre (BMF v. 15.12.2021, BStBl 2021 I 2475) ▶ Nach Inkrafttreten des CoronaStHG IV wurden die Fristen für die RfE abermals um ein Jahr verlängert. Die bestehenden Ersatzbeschaffungsrücklagen sind daher spätestens zum 31.12.2023 auf Ersatzbeschaffungen zu übertragen oder gewinnerhöhend aufzulösen (BMF v. 20.9.2022, BStBl 2022 I 1379).
<p>Rücklagebildung</p>	<p>Rücklagebildung auch noch nach dem Veräußerungsjahr und sogar nach Ablauf der Reinvestitionsfristen zulässig (BFH v. 12.12.2000 - VIII R 10/99, BStBl 2001 II 282); Voraussetzung ist, dass das Wahlrecht am Bilanzstichtag des Veräußerungsjahrs bestanden hat (BFH v. 7.3.1996 - IV R 34/95, BStBl 1996 II 568)</p>	<p>Zum Bilanzstichtag nach dem Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen - eine Nachholung der Rücklage in einem späteren Wirtschaftsjahr ist unzulässig (R 6.6 Abs. 4 Satz 2 EStR)</p>
<p>Rücklageauflösung</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Wahrecht auf jederzeitige Auflösung oder Teilauflösung der Rücklage während der Übertragungsfristen ▶ Zwangsauflösung mit Ablauf der Übertragungsfristen <p>Bei rechtsträgerübergreifender Gewinnübertragung in Mitunternehmenschaften:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Grundsätzlich ist die Rücklage in der Bilanz des veräußernden Betriebs aufzulösen und ggfls. auf die Reinvestitionsgüter des anderen Betriebs zu übertragen oder zwangsweise aufzulösen (BFH v. 19.12.2012 - IV R 41/09, BStBl 2013 II 313) ▶ Ausnahme: Wenn ein Mitunternehmer seinen gesamten Mitunternehmeranteil veräußert hat (BFH v. 12.7.2023 - X R 14/21, NWB SAAAJ-49826: Zuständigkeit des Wohnsitz-FA für die Auflösung) 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Auflösung bei Ersatzbeschaffung oder Aufgabe der Ersatzbeschaffungsabsicht ▶ Keine freiwillige, vorzeitige Auflösung möglich ▶ Grundsätzlich in dem Betrieb, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist (Funktionsgleichheit) ▶ Ausnahmsweise in anderem Betrieb nach Zwangsbetriebsaufgabe oder -veräußerung (BFH v. 22.1.2004 - IV R 65/02, BStBl 2004 II 421)

Gewinnzuschlag	6 % pro Jahr bei Auflösung ohne Gewinnübertragung (§ 6b Abs. 7 EStG)	kein Gewinnzuschlag
Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe	Keine Zwangsauflösung der Rücklage	Zwangsauflösung bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe (H 16 Abs. 9 EStH 2012)
Bemessungsgrundlage für Absetzungen nach Gewinnübertragung	die um die Gewinnübertragung geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 6b Abs. 6 EStG)	die um die Gewinnübertragung geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (R 7.3 Abs. 4 EStR 2012)
Ausübung der Wahlrechte durch Vorlage einer entsprechenden Gewinnermittlung (Bilanz oder Einnahmenüberschussrechnung) Kein Antrag erforderlich Ausnahme: Das Stundungswahlrecht nach § 6b Abs. 2a Satz 1 f. EStG	<ul style="list-style-type: none"> ▶ § 6b EStG: Ausübung durch entsprechende Buchung und Bilanzierung. Wahlrechtskorrektur bei fehlerhafter Anwendung des § 6b EStG nur durch Bilanzberichtigung, solange die Bilanz einer Steuerfestsetzung zugrunde liegt, die noch aufgehoben oder geändert werden kann (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG). Im Übrigen ist eine Wahlrechtsänderung nur durch Bilanzänderung im Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung zulässig (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG) ▶ § 6c EStG: Die Wahlrechte unterliegen keiner zeitlichen Begrenzung und können bis zum Eintritt der formellen und materiellen Bestandskraft des entsprechenden Steuerbescheids ausgeübt oder geändert werden. Im Falle einer partiellen Bestandskraft kommt die Änderung aber nur in Betracht, wenn ihre steuerlichen Folgen nicht über den durch § 351 Abs. 1 AO gesetzten Rahmen hinausgehen (BFH v. 9.12.2015 - X R 56/13, BFH/NV 2016, 618 zu § 34 Abs. 3 EStG) 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG wie bei § 6b EStG ▶ Bei Einnahmenüberschussrechnung wie bei § 6c EStG Kein Antrag erforderlich Ausnahme: Ersatzbeschaffungsbegünstigung bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) nach R 6.6 Abs. 6 EStR