– Rechtsprechungsüberblick

Geklärte und weiterhin strittige Rechtsfragen zur Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG

von Dr. Katrin Dorn und Frank Niesmann

§ 6b EStG zählt zu den bedeutendsten Gestaltungsinstrumenten des Ertragsteuerrechts. Die Vorschrift ermöglicht es, Veräußerungsgewinne aus bestimmten Anlagegütern zunächst steuerneutral zu behandeln und den Gewinn entweder auf ein begünstigtes Reinvestitionswirtschaftsgut zu übertragen oder für einen begrenzten Zeitraum in einer gewinnmindernden Rücklage zu erfassen. Die Besteuerung der stillen Reserven kann mit diesem „Steuerstundungsmodell" auf einen späteren Zeitpunkt verlagert werden (vgl. Dorn/Niesmann/Först, Ubg 24, 58). Doch damit das gelingt, sollte man die zahlreichen Verfahren in diesem Bereich unbedingt im Blick haben.

1. Worum geht es?

Für eine Anwendung von § 6b EStG müssen zahlreiche persönliche, sachliche und zeitliche Voraussetzungen vorliegen, deren Auslegung in der Beratungspraxis regelmäßig erhebliche Zweifelsfragen aufwirft. Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung sind damit quasi vorprogrammiert. Entsprechend häufig beschäftigt die Vorschrift die Finanzgerichte. Während der BFH in jüngerer Zeit mehrere praxisrelevante Streitfragen geklärt hat, sind weitere bedeutsame Auslegungsfragen noch höchstrichterlich anhängig.

2. Jüngst durch den BFH geklärte Anwendungsfragen

2.1 Verfassungsmäßigkeit des 6%-Gewinnzuschlags nach § 6b Abs. 7 EStG

BFH stellt klar: jährlicher Zinszuschlag von 6 % verfassungsrechtlich unbedenklich

Wird eine nach § 6b EStG gebildete Rücklage nicht fristgerecht für eine Reinvestition verwendet, ist sie gewinnerhöhend aufzulösen. In diesem Fall erhöht § 6b Abs. 7 EStG den Gewinn zusätzlich um einen jährlichen Zuschlag von 6 %. Der BFH hat jüngst klargestellt, dass gegen die Höhe des Zuschlags trotz des über viele Jahre bestehenden Niedrigzinsniveaus keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen (BFH 20.3.25, VI R 20/23, BStBl II 26, 203).

Kein Verstoß gegen das Übermaßverbot

Nach Auffassung des BFH ist § 6b EStG als „Lenkungs- bzw. Sozialzwecknorm mit Subventionscharakter" ausgestaltet. Vor diesem Hintergrund bestehen bereits erhebliche Zweifel, ob der Anwendungsbereich des Art. 3 Abs. 1 GG überhaupt eröffnet sei. Jedenfalls rechtfertigt der wirtschaftslenkende Zweck, Reinvestitionen zu begünstigen, eine typisierende und pauschale Ausgestaltung – unabhängig von der konkreten Höhe eines etwaigen Stundungs- oder Liquiditätsvorteils –, ohne dass hierin ein Verstoß gegen das Übermaßverbot vorliegt. Denn der Zuschlag dient nicht nur der Abschöpfung eines typisierten Zins- bzw. Liquiditätsvorteils, sondern zugleich der Begrenzung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der Rücklagenbildung.

Entstehen des Zuschlags hat der Steuerpflichtige durch sein Verhalten selbst in der Hand

Dass das allgemeine Zinsniveau in den Streitjahren deutlich unter 6 % lag, sei verfassungsrechtlich unbedenklich. Die vom BVerfG im Beschluss zur Vollverzinsung (BVerfG 8.7.21, 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282) entwickelten Grundsätze sind auf den Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG nicht übertragbar. Da es sich hierbei um keine gesetzliche und unausweichliche Zinssatztypisierung (wie bei Nachzahlungszinsen) handelt, sondern das Entstehen des Zuschlags allein vom Verhalten und der Wahlrechtsausübung des Steuerpflichtigen abhängt, scheidet ein Verfassungsverstoß aus.

PRAXISTIPP — Für die Beratungspraxis schafft diese Entscheidung des BFH weitgehende Klarheit. Berater sollten ihre Mandanten bereits bei Bildung von Rücklagen ohne konkrete Reinvestitionsabsicht auf das erhebliche Zinsrisiko hinweisen.

2.2 Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15a EStG durch § 6b EStG

Kapitalkonto des Mitunternehmers reduziert sich in Höhe der übertragenen stillen Reserven

Des Weiteren hatte der BFH über die Auswirkungen einer gesellschafterbezogenen und rechtsträgerübergreifenden Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG auf das steuerliche Kapitalkonto i. S. d. § 15a EStG zu entscheiden. Nach Auffassung des Gerichts führt die erfolgsneutrale Übertragung der stillen Reserven auf ein Reinvestitionswirtschaftsgut bei der aufnehmenden Personengesellschaft dazu, dass sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts entsprechend mindern. Diese Minderung wirkt sich zugleich auf das Kapitalkonto des Mitunternehmers aus, das sich in Höhe der übertragenen stillen Reserven reduziert (BFH 12.12.24, IV R 24/22, BStBl II 25, 188).

Steuerpflichtiger soll keine ungerechtfertigte „doppelte Vorteilswirkung“ erzielen können

Die bilanztechnische Ursache liegt in der spiegelbildlichen Buchung. Die erfolgsneutrale Übertragung mindert die Anschaffungskosten des Reinvestitionswirtschaftsguts in der Ergänzungsbilanz des Gesellschafters. Da sich das steuerrechtliche Kapitalkonto nach § 15a EStG aus dem Kapitalkonto der Gesamthandsbilanz zuzüglich der Werte etwaiger Ergänzungsbilanzen zusammensetzt, reduziert der Abzug der stillen Reserven somit direkt das steuerliche Eigenkapital des Kommanditisten. Führt diese Minderung zu einem negativen Kapitalkonto, greift für zukünftige Verluste unweigerlich die Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15a EStG. Der BFH begründete dies auch damit, dass der Kläger keine ungerechtfertigte „doppelte Vorteilswirkung“ erzielen soll. Wer im ersten Schritt durch die Rücklagenbildung die sofortige Versteuerung des Gewinns vermeidet, dem ist zuzumuten, im zweiten Schritt die kapitalmindernden Konsequenzen bei der investierenden Personengesellschaft für Zwecke des § 15a EStG zu tragen.

Auswirkungen hinsichtlich § 15a EStG bei übernehmender Gesellschaft unbedingt im Vorfeld prüfen

PRAXISTIPP — Bei Fallkonstellationen, in denen eine § 6b-Rücklage auf eine andere Personengesellschaft übertragen wird, müssen Berater die Auswirkungen auf die Verlustabzugsbeschränkungen nach § 15a EStG bei der übernehmenden Gesellschaft unbedingt im Vorfeld prüfen. Ist absehbar, dass das steuerliche Kapitalkonto dadurch negativ wird, sollten alternative Übertragungswege in Betracht gezogen (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 EStG) oder die Reinvestition in ein nicht haftungsbeschränktes Personenunternehmen (GbR, OHG) vorgezogen werden, bei dem die Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15a EStG keine Anwendung findet (Müller, BB 25, 562).

2.3 In welcher Bilanz ist eine rechtswidrig gebildete § 6b-Rücklage zu korrigieren?

Korrektur nach den Regeln des formellen Bilanzzusammenhangs

Der BFH hat mit Urteil vom 2.7.25 zudem klargestellt, dass eine zu Unrecht gebildete Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG einen formellen Bilanzierungsfehler begründet, der nach den Regeln des formellen Bilanzzusammenhangs zu korrigieren ist (BFH 2.7.25, XI R 27/22, BStBl II 25, 970).

Im Streitfall ging das FA davon aus, dass die § 6b-Rücklage zu Unrecht gebildet wurde, weil sich die Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Ausland befand und im Inland keine Betriebsstätte unterhalten wurde. Der BFH stellte jedoch klar, dass die § 6b-Rücklage kein bloßer rechnerischer Saldoposten (steuerliches Eigenkapital) ist, sondern ein eigenständiger Passivposten in der Steuerbilanz. Ihre fehlerhafte Bildung führt zu einem echten Bilanzierungsfehler. Dieser ist unter Beachtung der verfahrensrechtlichen Vorgaben für den Erlass von Steueränderungsbescheiden zwingend in der ersten, verfahrensrechtlich noch offenen Schlussbilanz gewinnerhöhend richtigzustellen.

Gewinnerhöhende Auflösung zwingend im ersten noch offenen VZ erforderlich

PRAXISTIPP — Für die Beratungspraxis bedeutet dies, dass eine rechtswidrig gebildete § 6b-Rücklage bereits im ersten noch offenen Veranlagungszeitraum gewinnerhöhend aufzulösen ist. Die frühzeitige Korrektur im ersten offenen Jahr verhindert, dass der 6%ige Gewinnzuschlag für die gesamte vier-/sechsjährige Reinvestitionsfrist anwächst, und begrenzt so den Zinsnachteil für den Mandanten.

3. Ungeklärte Rechtsfragen zu § 6b EStG – Übersicht zu beim BFH anhängigen Verfahren

3.1 Vereinbarkeit des § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG mit Unionsrecht?

Geforderte sechsjährige Zugehörigkeit zu inländischer Betriebsstätte EU-konform?

Offen ist bislang, ob das inländische Betriebsstättenerfordernis des § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Zu dieser Frage ist beim EuGH derzeit ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland anhängig (EuGH, C-410/25 [Kommission vs. Deutschland], eingereicht am 23.6.25). Gegenstand des Verfahrens ist die abstrakte Frage, ob die geforderte mindestens sechsjährige Zugehörigkeit des veräußerten Wirtschaftsguts zu einer inländischen Betriebsstätte gegen die unionsrechtlichen Grundfreiheiten (insbesondere die Kapitalverkehrsfreiheit) verstößt.

Mögliche Diskriminierung ausländischer EU-/EWR-Körperschaften

Diese Regelung benachteiligt insbesondere ausländische EU-/EWR-Körperschaften, die inländische Immobilien halten und veräußern, jedoch mangels physischer Präsenz in Deutschland keine inländische Betriebsstätte i. S. v. § 12 AO begründen. Folglich bleibt ihnen die Anwendung von § 6b EStG verwehrt, während bei gebietsansässigen Steuerpflichtigen bereits der Ort der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte begründet bzw. fingiert (Weiss, BB 26, 811, 815). Ob der EuGH hierin eine unzulässige Diskriminierung und eine Behinderung des freien Kapitalverkehrs sieht, bleibt abzuwarten.

PRAXISTIPP — Laufende Veranlagungsverfahren betroffener Auslandsgesellschaften sollten unter Verweis auf das beim EuGH anhängige Verfahren durch Einspruch offengehalten werden, um ggf. von einer zukünftigen, unionsrechtskonformen Änderung des § 6b EStG zu profitieren.

3.2 Im EU-Ausland belegene Immobilien kein begünstigtes Reinvestitionsgut?

Des Weiteren ist beim BFH die Revision gegen das Urteil des FG Münster vom 4.3.26 (14 K 417/22 E, Rev. BFH I R 5/26) abhängig. Dieses hatte entschieden, dass eine nach § 6b Abs. 3 S. 1 EStG gebildete Rücklage nicht auf ein im EU-Ausland belegenes Reinvestitionsgut übertragen werden kann, wenn Deutschland an diesem Reinvestitionsobjekt aufgrund eines DBA kein Besteuerungsrecht zusteht.

Anknüpfung an inländische Betriebsstätte laut FG zur Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts nötig

Im Streitfall veräußerte der Kläger ein inländisches Grundstück und wollte die § 6b-Rücklage auf ein in Österreich belegenes Grundstück übertragen. Das FA versagte dies mit der Begründung, dass Deutschland mit der Übertragung das Besteuerungsrecht an dem gestundeten Veräußerungsgewinn dauerhaft verlieren würde. Nach dem FG bezwecke § 6b EStG keinen endgültigen Steuerverzicht, sondern nur eine Steuerstundung. Die Anknüpfung an die „inländische Betriebsstätte" in § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG diene der Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts an den stillen Reserven (ausführlich hierzu Niesmann/Ohler, IStR 26, 485, 492).

PRAXISTIPP — Bei grenzüberschreitenden Reinvestitionen müssen Berater sorgfältig prüfen, ob Deutschland nach dem einschlägigen DBA das Besteuerungsrecht an den übertragenen stillen Reserven behält. Bei unbeweglichem Vermögen im EU-Ausland greift regelmäßig das Belegenheitsprinzip, sodass bis zur Entscheidung des BFH von einer Versagung der Übertragung auszugehen sein dürfte.

3.3 Besitzzeitunterbrechung bei teilentgeltlicher Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften?

Mindestbesitzzeit wird bei Personenidentität nicht unterbrochen

Die (teil-)entgeltliche Übertragung eines Grundstücks zwischen zu 100 % beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften unterbricht jedenfalls nach Auffassung des FG Münster die sechsjährige Mindestbesitzzeit des § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG für die an beiden Gesellschaften beteiligte Mitunternehmerin nicht. Nach Auffassung des FG Münster tritt bei Personenidentität auf Veräußerer- und Erwerberseite keine Besitzzeitunterbrechung ein (FG Münster 16.4.26, 8 K 820/24 G, F; Rev. BFH IV R 9/26).

Im Streitfall erwarb eine zu 100 % beteiligungsidentische Schwestergesellschaft ein Grundstück teilentgeltlich und übertrug eine § 6b-Rücklage. Nach 4,5 Jahren erfolgte die Weiterveräußerung. Das FA versagte die Bildung einer neuen Rücklage, da es die Besitzzeit durch den teilentgeltlichen Erwerb als unterbrochen ansah.

FG Münster stellt personenbezogenen Charakter von § 6b EStG als maßgeblich heraus

Das FG Münster stellte im Urteil zunächst den personenbezogenen Charakter von § 6b EStG dar und stellte klar, dass die Mindestbesitzzeit für jeden Mitunternehmer separat zu berechnen ist. Da die Gesellschafterin ununterbrochen wirtschaftlich zu 100 % an dem Grundstück beteiligt war, sei die 6-Jahres-Frist erfüllt. Diese personenbezogene Betrachtungsweise steht auch im Einklang mit Entscheidungen anderer FG (vgl. FG Baden-Württemberg 13.9.22, 11 K 953/17, EFG 23, 1545, rkr.). Zur Begründung verwies das FG zudem auf die offizielle Auffassung der Finanzverwaltung im Einkommensteuer-Handbuch, wonach die 6-Jahres-Frist auch bei einer Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zu verschiedenen Betrieben desselben Steuerpflichtigen gewahrt bleibe und

ein solcher betriebsübergreifender Transfer folglich unschädlich sei (EStH 2024, R 6b.3 Abs. 1 S. 3). Zudem führte das FG aus, dass die Unterscheidung zwischen Buchwertübertragungen und entgeltlichen Übertragungen nur im Rahmen einer Besitzzeitanrechnung relevant sei, sofern tatsächlich ein Wechsel des Steuerpflichtigen stattfindet (FG Münster 16.4.26, 8 K 820/24 G,F, Rn. 33). Die endgültige Klärung durch den BFH bleibt abzuwarten.

Mandant sollte in solchen Fällen unbedingt Einspruch einlegen

PRAXISTIPP — Versagt die Finanzverwaltung in noch offenen Veranlagungszeiträumen die Bildung einer § 6b-Rücklage wegen einer vermeintlichen Besitzzeitunterbrechung bei beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften, sollten Berater den Mandanten die Einlegung eines Einspruchs nahelegen. Unter Verweis auf das erstinstanzliche Urteil des FG Münster sowie das anhängige BFH-Revisionsverfahren lässt sich ein Ruhen des Verfahrens erwirken.

3.4 Rettung ablaufender Rücklagen durch rückwirkende Verschmelzungen?

Rückwirkende Verschmelzung als Rettungsanker?

Offen ist bislang auch, ob eine rückwirkende Verschmelzung die fristgemäße Übertragung einer § 6b-Rücklage auf ein Wirtschaftsgut ermöglicht, das die übertragende Gesellschaft bereits vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag angeschafft hat (FG Berlin-Brandenburg 11.3.25, 8 K 8162/23, Rev. BFH IX R 9/25).

Fußstapfentheorie ermöglicht nur Eintritt in bereits angelegte steuerliche Merkmale

Nach Auffassung des FG ist zwischen dem Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung (Fußstapfentheorie) und der steuerlichen Rückwirkung zu unterscheiden. Das Steuerrecht fingiert nach der Eintragung im Handelsregister kein Weiterleben der Überträgerin, sondern akzeptiert deren zivilrechtliches Erlöschen (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG). Die Fußstapfentheorie ermöglicht es dem Übernehmer folglich nur, bereits angelegte steuerliche Merkmale (wie Buchwerte oder Abschreibungsmethoden) für die Zukunft fortzuführen. Dies bedeutet nicht, dass die steuerliche Historie rückwirkend neu geschrieben wird. Denn das Gesetz fingiert gerade nicht, dass der übernehmende Rechtsträger im Zeitpunkt des historischen Erwerbs selbst die Geschäftsvorgänge verwirklicht hat. Der vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag abgeschlossene Anschaffungsvorgang bleibt in der Sphäre des Überträgers verhaftet und kann nicht dem Übernehmer zugerechnet werden.

Rückwirkung beschränkt sich auf Phase zwischen Übertragungsstichtag und Eintragung

Die steuerliche Rückwirkung dient danach also rein der Vereinfachung. Sinn und Zweck ist es, der Überträgerin eine zusätzliche Umwandlungsbilanz zum Zeitpunkt der Eintragung zu ersparen (vgl. BFH 13.3.24, X R 32/21). Diese Rückwirkung beschränkt sich streng auf die Phase zwischen Übertragungsstichtag und Eintragung. Nur in dieser Zwischenzeit abgeschlossene Geschäfte gelten steuerlich als vom Übernehmer getätigt. Eine Ausdehnung der Gesamtrechtsnachfolge auf Vorgänge vor dem Stichtag würde die zeitlich begrenzte Rückwirkung überflüssig machen. Zudem stellt der umwandlungsrechtliche Vermögensübergang im Wege der Verschmelzung selbst keine begünstigte Anschaffung dar (FG Berlin-Brandenburg 11.3.25, 8 K 8162/23, Rn. 34, 47, 51). Die steuerliche Gesamtrechtsnachfolge (§ 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 UmwStG) führt folglich nicht dazu, dass bereits vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag abgeschlossene Anschaffungsvorgänge des Überträgers dem übernehmenden Rechtsträger zugerechnet werden (FG Berlin-Brandenburg 11.3.25, 8 K 8162/23, Rn. 56 bis 57).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht positiv hat das FG klargestellt, dass die vorherige elektronische Übermittlung einer bloßen Handelsbilanz ohne steuerliche Überleitungsrechnung die spätere, erstmalige Ausübung des Wahlrechts zur Rücklagenübertragung in einer formwirksamen E-Bilanz (§ 5b EStG) nicht sperrt; dies stelle keine unzulässige Bilanzänderung i. S. d. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG dar.

Erwerb des Reinvestitionsgutes innerhalb des steuerlichen Rückwirkungszeitraums angezeigt

PRAXISTIPP — Die Rettung einer ablaufenden § 6b-Rücklage durch die rückwirkende Verschmelzung einer Konzerngesellschaft sollte als Gestaltungsnotlösung vorerst nicht mehr ohne Weiteres in Betracht gezogen werden, wenn das Reinvestitionsgut bereits vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag vom übertragenden Rechtsträger angeschafft wurde. Bis zur Klärung durch den BFH (Rev. BFH IX R 9/25) sollte bei vergleichbaren Umwandlungsvorgängen eine fristwahrende Anschaffung dadurch bewirkt werden, dass der Erwerb des Reinvestitionsguts innerhalb des steuerlichen Rückwirkungszeitraums (also nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag, aber vor der Eintragung ins Handelsregister) erfolgt.

4. Fazit – Bedeutung von § 6b EStG für die Beratungspraxis

Gestaltungsinstrument bleibt höchst attraktiv, präzise Prüfung aber unerlässlich

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass § 6b EStG nach wie vor eines der wichtigsten Gestaltungsinstrumente im Ertragsteuerrecht darstellt, dessen Inanspruchnahme jedoch eine präzise Prüfung der materiellen (persönlichen, sachlichen, bilanziellen) und formellen (verfahrensrechtlichen) Voraussetzungen verlangt. Aus der oben dargestellten Rechtsprechung lassen sich folgende Erkenntnisse für die Beratungspraxis ableiten:

- **Fristenüberwachung:** Da der 6%ige Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG vom BFH als verfassungsgemäß bestätigt wurde, sollten die Reinvestitionsfristen streng überwacht werden.

Vorgelagerte Prüfung unbedingt zu empfehlen

- **Auswirkung auf Kapitalkonten:** Im Hinblick auf § 15a EStG sollten vor jeder rechtsträgerübergreifenden Rücklagenübertragung auf eine Personengesellschaft die Auswirkungen auf das steuerliche Kapitalkonto des Kommanditisten simuliert werden, um unerwünschte Verlustausgleichsbeschränkungen zu vermeiden.

- **Zeitnahe Bilanzkorrektur:** Nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs sind die in der Vergangenheit rechtswidrig gebildeten § 6b-Rücklagen bereits im ersten noch offenen Jahr gewinnerhöhend aufzulösen.

Einspruch und Antrag auf Ruhen des Verfahrens geboten

- **Verteidigungsberatung:** Mit Blick auf die anhängigen Revisionen sollten bei gleich gelagerten Sachverhalten laufende Verfahren bzgl. des inländischen Betriebsstättenerfordernisses bei Auslandsgesellschaften (mit Verweis auf das EuGH-Verfahren) sowie bzgl. der Besitzzeitunterbrechung bei Schwestergesellschaften durch Einsprüche offengehalten werden.

ZU DEN AUTOREN — Dr. Katrin Dorn, Dipl.-Kauffrau, Steuerberaterin, Fachberaterin für Unternehmensnachfolge (DStV e. V.), Partnerin, MÖHRLE HAPP LUTHER mbB, München/Hamburg. K.Dorn@mhl.de. Frank Niesmann, M. I. Tax, Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, PricewaterhouseCoopers, Hamburg. Frank.Niesmann@pwc.com, www.pwc.de.