

» RA Prof. Dr. Christian Jahndorf, Münster

Auslandsinvestitionen: Gericht kippt Inlandsbezug der 6b-Rücklage

Unternehmen können damit rechnen, künftig auch bei Immobilienkäufen im Ausland Steuerspareffekte zu nutzen, die bisher Inlandsimmobilien vorbehalten waren. Das Finanzgericht Niedersachsen kippte die Beschränkung derso genannten 6b-Rücklage auf Inlandsimmobilien.

» 1. Hintergrund

Die 6b-Rücklage zur Reinvestition von Gewinnen aus Immobilienverkäufen kann dann auch für Anschaffungen von Betriebsimmobilien im Ausland genutzt werden, ohne dass die Gewinne nachträglich versteuert werden müssen. Das Finanzgericht Niedersachsen hat in einem Urteil die Beschränkung der 6b-Rücklage auf Inlandsimmobilien als Verstoß gegen die europarechtliche Niederlassungsfreiheit gewertet (FG Niedersachsen 1.12.11, 6 K 435/09, Revision unter I R 3/12). Das Finanzamt hat Revision beim Bundesfinanzhof (BFH) eingelegt. Folgt dieser dem Urteil des Finanzgerichts, können Unternehmen die Gewinne aus Grundstücks- und Immobilienverkäufen künftig auch auf Ersatzinvestitionen im Ausland steuersparend übertragen. Deutsche Unternehmen könnten dann beispielsweise leichter in anderen Ländern der Europäischen Union expandieren. Denkbar wäre unter bestimmten Voraussetzungen aber auch die Finanzierung einer Feriimmobilie mittels 6b-Rücklage.

» 2. Verzicht auf Sofortbesteuerung

Nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) können Unternehmen die Gewinne aus Immobilien- und Grundstücksverkäufen steuerlich neutralisieren, wenn sie diese in eine Rücklage einstellen und innerhalb von vier Jahren für die Ersatzanschaffung von Betriebsimmobilien verwenden. Anderenfalls muss die Rücklage aufgelöst und der Gewinn nachträglich versteuert werden. Der Fiskus erhebt dann zusätzlich zur Steuer in Höhe von 30 bis 45 Prozent des Veräußerungsgewinns sechs Prozent Zinsen für jedes Jahr der Rückstellung. Die entsprechende Vorschrift hat den Zweck, den Unternehmen eine Anpassung an strukturelle Veränderungen zu erleichtern, indem sie

Gewinne wieder investieren können. Auf diese Weise subventioniert der Fiskus die Reinvestitionen der Unternehmen. Nach Schätzung des Subventionsberichts der Bundesregierung verzichtet der Fiskus dafür im Jahr 2012 voraussichtlich auf Steuern in Höhe von 55 Millionen EUR, nach 45 Millionen EUR im Jahr 2011.

Diese Möglichkeit haben Unternehmen bislang aber nur, wenn sie die Rücklage auf ein Ersatzwirtschaftsgut im Inland übertragen. Für Auslandsimmobilien kann die 6b-Rücklage nicht in Anspruch genommen werden.

So können etwa Unternehmen mit Immobilien und Grundstücken bzw. einem entsprechenden Investitionsbedarf im Ausland, beispielsweise exportorientierte Unternehmen, die steuerliche Vergünstigung für die Auslandsimmobilien bislang nicht nutzen. Viele Unternehmen weichen deshalb in Ermangelung geeigneter Reinvestitionsgüter auf sogenannte 6b-Immobilienfonds aus, um die nachträgliche Besteuerung der 6b-Rücklage zu vermeiden. Aus unternehmerischer Sicht handelt es sich dabei aber um eine Fehlallokation von Reinvestitionen.

» 3. Inlandsbezug verstößt gegen EU-Recht

Die EU-Kommission hatte die entsprechende Regelung des § 6b EStG bereits als diskriminierend gerügt und die Bundesrepublik im September 2011 förmlich aufgefordert, ihre Steuervorschriften dahin gehend zu ändern, dass grenzüberschreitende Transaktionen nicht länger benachteiligt sind. Unter dem Aktenzeichen 2008/4336 ist ein Vertragsverletzungsverfahren anhängig. Kommt die Bundesrepublik der Aufforderung nicht nach, wird die EU-Kommission möglicherweise Klage vor dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) einreichen. Eine Entscheidung darüber wird voraussichtlich innerhalb der kommenden zwei Monate fallen.

Auch das Finanzgericht Niedersachsen wertete den Inlandsbezug des § 6b EStG als Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht der EU. Es handle sich sowohl um eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit als auch um eine Ungleichbehandlung von inländischen Betriebsstätten und Betriebsstätten im übrigen Gebiet der Europäischen Gemeinschaft, verstoße damit also gegen das Diskriminierungsverbot.

» 4. Der konkrete Fall

Im konkreten Fall hatte ein niederländisches Unternehmen, das in Deutschland landwirtschaftliche Flächen zum Torfabbau nutzte,



RA Prof. Dr. Christian Jahndorf

ist Partner der HLB Dr. Schumacher & Partner GmbH, Münster und apl. Professor für nationales/internationales Steuerrecht an der WWU Münster. Schwerpunkte sind Unternehmensstrukturierungen und -transaktionen im In- und Ausland, nationales/internationales Unternehmenssteuerrecht, finanzgerichtliche Verfahren.

geklagt. Da sich in Deutschland keine weiteren geeigneten Flächen zur Reinvestition fanden, hat das Unternehmen Grundstücke in den Niederlanden gekauft. Das zuständige Finanzamt forderte daraufhin die Steuer aus zurückgestellten Veräußerungsgewinnen sowie sechs Prozent Zinsen für jedes Jahr der Rückstellung nach.

» 5. Revision eingelegt

Da in dieser Sache eine Revision beim Bundesfinanzhof anhängig ist, besteht für Unternehmen, die sich auf das Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen berufen wollen, noch keine 100-prozentige Sicherheit. Das Urteil gilt dennoch als wegweisend. Entscheidungen der Finanzgerichte gegen nationales Recht sind äußerst selten. Wird die Europarechtswidrigkeit einer nationalen Norm gerügt, holen die Gerichte in der Regel eine Vorabentscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) ein. Darauf verzichtete das Finanzgericht Niedersachsen in diesem Fall aber ausdrücklich. Das kann als Hinweis darauf gewertet werden, dass die Rechtslage als sehr klar im Hinblick auf die Anwendung des europäischen Rechts beurteilt wurde. Dennoch besteht Rechtssicherheit erst nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs. Diese wird innerhalb der nächsten zwei Jahre erwartet.

» 6. Rechtsauffassung von Finanzverwaltung und Bundesregierung

Zwar bedeutet die steuerliche Bevorzugung der Rücklage keine Steuerersparnis, sondern eine Verschiebung. Wird etwa die ersatzweise

angeschaffte Immobilie später verkauft, müsste der Gewinn wiederum versteuert werden. Für die Steuerbehörden dürfte es in der Praxis aber schwierig sein, das weitere Schicksal eines Reinvestitionsguts im Ausland zu beobachten und damit die gestundete Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen. Im konkreten Verfahren vor dem Finanzgericht Niedersachsen argumentierte das Finanzamt, der Steueranspruch für den in Deutschland erzielten Veräußerungsgewinn ginge verloren, wenn dieser Gewinn auf eine Immobilie in einem anderen EU-Mitgliedstaat übertragen werde. Denn aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen habe in der Regel der Mitgliedstaat das Recht auf die Besteuerung, in dem die gekaufte Immobilie liegt. Außerdem sei in den Fällen einer Übertragung der Rücklage auf Wirtschaftsgüter ausländischen Betriebsvermögens eine wirksame Steueraufsicht nicht mehr gewährleistet.

Ähnlich argumentiert auch die Bundesregierung im Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission. Sie sieht in der Konstruktion des § 6b keinen Verstoß gegen EU-Recht. Die Regelung setze vielmehr konsequent die Aufteilung der Besteuerungshoheit um, wonach das Besteuerungsrecht für Einkünfte dem Land zusteht, in dem die betreffende Betriebsstätte liegt. Die Bundesrepublik hat das Recht, die Einkünfte von Betriebsstätten in Deutschland zu besteuern. Sie verzichtet auf die sofortige Besteuerung der Gewinne aus dem Verkauf eines Wirtschaftsguts in Deutschland unter der Bedingung, dass sie später die Gewinne aus dem ersatzweise angeschafften Wirtschaftsgut besteuern kann. Dies sei bei einer Übertragung von stillen Reserven auf Betriebsstätten im Ausland aber nicht möglich. ■

Inlandsbezug in § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG ist Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht

» *Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 01.12.2011, Az.: 6 K 435/09, Rev eingelegt, Az. I R 3712*

Aus den Entscheidungsgründen:

[...].2.): Allerdings hat die Klage unter Berücksichtigung des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts Erfolg. Die Voraussetzung in § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG "inländischen Betriebsstätte" ist unter Berücksichtigung des Gemeinschaftsrechts im Wege der geltungserhaltenden Reduktion der Norm in dieser Weise zu verstehen, dass im Vergleich zum Gemeinschaftsgebiet auf den Inlandsbezug verzichtet wird. Somit erfordert § 6b Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 EStG keine Zugehörigkeit des Reinvestitionsguts zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte, sondern einer Betriebsstätte im Gemeinschaftsgebiet. [...]

a) Der Inlandsbezug in § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG beschränkt die freie Wahl der Niederlassung. [...]

(2). Die Regelung des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG "inländischen Betriebsstätte" führt zu einer Ungleichbehandlung von Betriebsstätten im Inland und im übrigen Gemeinschaftsgebiet. Je nachdem, ob das Reinvestitionsgut zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte oder zum Anlagenvermögen einer ausländischen Betriebsstätte zählt, wäre die Möglichkeit der gestundeten Besteuerung nach § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG gegeben oder es käme zur sofortigen Besteuerung nach Ablauf der Investitionsfrist nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG. Dies könnte Gesellschaften zum Verzicht auf eine Investition in Betriebsstätten im übrigen Gemeinschaftsgebiet bewegen. Jedenfalls macht es eine Investition in Betriebsstätten im übrigen Gemeinschaftsgebiet weniger attraktiv als eine Investition im Inland. Die Gesellschaften sind in dieser Situation damit in ihrem Recht betroffen, ihre Tätigkeit innerhalb der EU frei von Ungleichbehandlung auszuüben. Im Streitfall behindert die Regelung die Klägerin in ihrer gebotenen freien Entscheidung, ihre Tätigkeit durch eine Betriebsstätte in Deutschland oder in den Niederlanden auszuüben. [...] Folglich stellt die unterschiedliche Behandlung der in Deutschland ansässigen Gesellschaften je nach dem Ort ihrer Betriebsstätte nach § 6b EStG unterworfen sind, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar.

b) Die vorliegende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist nicht gerechtfertigt. Zwingende Gründe des Allgemeininteresses für die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit kann der erkennende Senat nicht feststellen [...].