

BFH ZUR VERFASSUNGSMÄSSIGKEIT DES GEWINNZUSCHLAGS NACH § 6B ABS. 7 EStG

AUTOHAUS-ARTIKEL VOM 03.09.2025



Werden Wirtschaftsgüter, z.B. Immobilien aus dem Betriebsvermögen veräußert, werden in vielen Fällen stille Reserven aufgedeckt, d.h. die Differenz zwischen Verkaufspreis und dem Buchwert. Diese aufgedeckten stillen Reserven führen grundsätzlich zu steuerpflichtigem Gewinn. Hier besteht über § 6b EStG die Möglichkeit, Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter sofort oder nach Einstellung in eine steuerfreie Rücklage von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Neuinvestitionen erfolgsneutral abzuziehen.

In folgenden Konstellationen müssen die stillen Reserven dabei nach § 6b Abs. 1 EStG nicht aufgedeckt werden:

1. Bei der Reinvestition in Grund und Boden,
2. bei der Reinvestition in Aufwuchs auf Grund und Boden,
3. bei der Reinvestition in Gebäude,
4. oder bei Binnenschiffen.

Dabei gilt es die zeitliche Komponente zu berücksichtigen. Erfolgt der Verkauf und die Reinvestition im selben Wirtschaftsjahr ist der Abzug sofort möglich. Liegen Verkauf und Reinvestition mindestens ein Wirtschaftsjahr auseinander können Rücklagen gebildet werden. Hierfür sieht § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG eine Frist von 4 Wirtschaftsjahren vor. Diese verlängert sich nach § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG bei neu hergestellten Gebäuden auf 6 Jahre, wenn mit deren Herstellung vor dem Schluss des 4. auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist. Eine darüberhinausgehende Verlängerungsmöglichkeit ist gesetzlich nicht vorgesehen. Die Rücklagen können also höchstens vier bis sechs Jahre aufrechterhalten werden. Im Reinvestitionsjahr können die Rücklagen schließlich gegen Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten aufgelöst werden. Erfolgt keine Reinvestition innerhalb des vier bzw. sechs Jahreszeitraums ist die Rücklage aufzulösen.

Im Jahr der vorzeitigen oder verpflichtenden Auflösung ist zusätzlich für jedes volle Wirtschaftsjahr der Rücklagenbildung ein 6%iger Zuschlag auf den Gewinn vorzunehmen.

Dazu folgendes Beispiel:

Im Jahr 01 wird ein Wirtschaftsgut für 400.000 EUR verkauft und eine Rücklage in selber Höhe gebildet. Im Jahr 04 wird in ein neues Wirtschaftsgut in Höhe von 300.000 EUR reinvestiert. Es ergibt sich ein Gewinn in Höhe von 100.000 EUR. Auf diesen ist nun dreimal ein 6%iger Gewinnzuschlag vorzunehmen, sodass sich in Summe ein Gewinnzuschlag iHv. 18.000 EUR bildet.

Gegen eben diesen 6%igen Gewinnzuschlag wurde jüngst wegen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit in Bezug auf die Höhe des Zuschlags geklagt.

BFH-Urteil vom 20.3.2025, VI R 20/23

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat die Revision der Kläger gegen eben den 6%igen Gewinnzuschlag als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht (FG) hat zu Recht entschieden, dass der Gewinn des Wirtschaftsjahres 2020/2021 nach § 6b Abs. 7 EStG für jedes Jahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um einen Gewinnzuschlag i. H. v. 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen ist.

Der BFH hatte bereits erhebliche Zweifel, ob der Anwendungsbereich des Art. 3 I GG (allgemeine Gleichheitssatz) eröffnet ist. § 6b Abs. 7 EStG sieht einen Gewinnzuschlag nur dann vor, falls die Rücklage aufgelöst wird, ohne dass sie auf ein Reinvestitionsgut übertragen worden ist. Hingegen wird der Gewinn nicht um einen Gewinnzuschlag erhöht, falls die Rücklage innerhalb der Reinvestitionsfrist auf ein Reinvestitionsgut übertragen wird oder auf die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage verzichtet wurde. Angesichts der unterschiedlich ausgestalteten Wahlrechte bestehen erhebliche Zweifel an der Vergleichbarkeit dieser Fallgruppen. Nach Ansicht des BFH verstößt der Gewinnzuschlag nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).

Maßstab der Rechtfertigung der Ungleichbehandlung und sachlicher Rechtfertigungsgrund

Letztlich kann dies aber nach dem BFH dahinstehen, da eine Ungleichbehandlung der Fallgruppen ohnehin sachlich gerechtfertigt ist. Angesichts der dem Steuerpflichtigen eröffneten Wahlrechte im Zusammenhang mit der Bildung, Übertragung und Auflösung der Rücklage ist ein niedrigerer Rechtfertigungsmaßstab anzusetzen. Anstatt einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung genügt für eine Rechtfertigung bereits das Vorliegen eines sachlichen Rechtfertigungsgrundes.

§ 6b EStG ist eine Lenkungs- oder Sozialzwecknorm mit Subventionscharakter. Dieses Subventionsangebot hat der Gesetzgeber in § 6b Abs. 7 EStG mit einem Gewinnzuschlag bewehrt. Damit will er den durch die Bildung der Rücklage im Laufe des Reinvestitionszeitraums entstandenen Steuerstundungsvorteil des Steuerpflichtigen durch Erhöhung des Gewinns im Jahr der Auflösung der Rücklage rückgängig machen, wenn die begünstigte Reinvestition nicht vorgenommen wird. Damit ist der Gewinnzuschlag auf den nicht zur Reinvestition genutzten Rücklagenbetrag dem Grunde nach verfassungsrechtlich hinreichend sachlich gerechtfertigt und von Verfassungswegen nicht zu beanstanden. Denn es ist dem Gesetzgeber nicht verwehrt, seinem Subventionsangebot Nachdruck zu verleihen, Mitnahmeeffekte zu vermeiden und Regelungen vorzusehen, die eine Verwirklichung des Normzwecks (Reinvestition) in angemessener Weise sicherstellen sollen.

Höhe des Gewinnzuschlags

Auch die Höhe des sechsprozentigen Gewinnzuschlags steht mit der Verfassung in Einklang, dies gilt auch bei einem strukturellen Niedrigzinsniveau. Der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, den Gewinnzuschlag der Höhe nach fremdkapitalmarktkonform und insoweit realitätsgerecht auszugestalten. Vielmehr erlaubt ihm der wirtschaftslenkende Zweck von Reinvestitionsbegünstigung und Gewinnzuschlag, den Zuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG unabhängig von der Höhe des Steuerstundungsvorteils, den der Steuerpflichtige durch die Bildung der Rücklage erzielt, anzusetzen. Daher ist auch nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber die Höhe des Gewinnzuschlags nicht mit einem Zinssatz auf die Steuer bemisst, die ohne Rücklagenbildung im Veräußerungsjahr beim Steuerpflichtigen angefallen wäre, sondern aus Gründen der Steuervereinfachung in pauschalierter Weise mit 6 % des Rücklagenbetrags für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat. Durch die pauschale Berechnungsmethode wird die im Einzelfall schwierige Ermittlung des (konkreten) wirtschaftlichen Vorteils unter Beachtung von Zins und Zinseszins und dem jeweiligen Steuersatz vermieden. Der Gesetzgeber hat insoweit eine weitreichende Typisierungsbefugnis.

Maximilian Appelt

Rechtsanwalt | Steuerberater

Kurzfassung:

1. § 6b EStG gibt die Möglichkeit, Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter sofort oder nach Einstellung in eine steuerfreie Rücklage von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Neuinvestitionen erfolgsneutral abzuziehen.
2. Erfolgt keine Reinvestition innerhalb des vier bzw. sechs Jahreszeitraums ist die Rücklage aufzulösen.
3. Der BFH stellt klar, dass gegen die Höhe des Gewinnzuschlags nach § 6b EStG auch bei einem strukturellem Niedrigzinsniveau keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen.

Kommentar:

Das Bundesverfassungsgericht hat im Jahr 2021 entschieden, dass die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen in Höhe von damals 0,5 % pro Monat seit dem 01.01.2014 verfassungswidrig ist, wobei zu berücksichtigen ist, dass für Verzinsungszeiträume vom 01.01.2014 bis zum 31.12.2018 diese Verzinsung weiterhin galt. Erst für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019 wurde rückwirkend ein Zinssatz von 0,15 % pro Monat (1,8 % pro Jahr) angesetzt. Die Grundsätze des Bundesverfassungsgerichts lassen sich jedoch nicht auf den Gewinnzuschlag nach § 6b EStG übertragen. Denn Gewinnzuschlag und Nachzahlungszinsen sind insoweit nicht miteinander vergleichbar. Bei dem Gewinnzuschlag handelt es sich gerade nicht um eine gesetzliche Zinssatztypisierung.

Barbara Muggenthaler

Wirtschaftsprüferin | Steuerberaterin

