

§ 6c Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter bei der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Absatz 3 oder nach Durchschnittssätzen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

(1) ¹§ 6b mit Ausnahme des § 6b Absatz 4 Nummer 1 ist entsprechend anzuwenden, wenn der Gewinn nach § 4 Absatz 3 oder die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen ermittelt werden. ²Soweit nach § 6b Absatz 3 eine Rücklage gebildet werden kann, ist ihre Bildung als Betriebsausgabe (Abzug) und ihre Auflösung als Betriebseinnahme (Zuschlag) zu behandeln; der Zeitraum zwischen Abzug und Zuschlag gilt als Zeitraum, in dem die Rücklage bestanden hat.

(2) ¹Voraussetzung für die Anwendung des Absatzes 1 ist, dass die Wirtschaftsgüter, bei denen ein Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder von dem Wert nach § 6b Absatz 5 vorgenommen worden ist, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. ²In den Verzeichnissen sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der Abzug nach § 6b Absatz 1 und 3 in Verbindung mit Absatz 1, die Absetzungen für Abnutzung, die Abschreibungen sowie die Beträge nachzuweisen, die nach § 6b Absatz 3 in Verbindung mit Absatz 1 als Betriebsausgaben (Abzug) oder Betriebseinnahmen (Zuschlag) behandelt worden sind.

Autor: Dr. Hendrik *Marchal*, Rechtsanwalt/Steuerberater, Gleiss Lutz, Hamburg
Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim *Kanzler*, Vors. Richter am BFH aD/
Rechtsanwalt/Steuerberater, Bad Kreuznach

Anm. | Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 6c

I. Grundinformation zu § 6c	1	IV. Geltungsbereich des § 6c	4
II. Rechtsentwicklung des § 6c	2	V. Verhältnis des § 6c zu anderen Vorschriften	7
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 6c	3	VI. Verfahrensfragen zu § 6c	8

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Entsprechende Anwendung von § 6b bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und § 13a

I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1: Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder § 13a	10	1. Entsprechende Anwendung des § 6b (Abs. 1 Satz 1)	
II. Rechtsfolgen des Abs. 1: Entsprechende Anwendung des § 6b und Regelung des Rücklagesurrogats (Abs. 1 Sätze 1 und 2)		a) Anwendung von § 6b Abs. 1	15
		b) Anwendung von § 6b Abs. 2 (Ermittlung des Veräußerungsgewinns)	19

	Anm.		Anm.
c) Anwendung von § 6b Abs. 4 (Weitere Voraussetzungen für Abzug und Rücklagenbildung)	30	g) Anwendung von § 6b Abs. 8 und 9 (Verlängerung der Re- investitionsfristen)	36
d) Anwendung von § 6b Abs. 5 (Übertragung des Veräuße- rungsgewinns auf vorgezogene Investitionen)	32	h) Anwendung von § 6b Abs. 10 (Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften)	37
e) Anwendung von § 6b Abs. 6 (Anschaffungs- oder Herstel- lungskosten nach Abzug)	33	2. Gewinnabzug und -zuschlag als Ersatz für Rücklagenbildung und -auflösung sowie Bestimmung der Reinvestitionsfrist (Abs. 1 Satz 2)	38
f) Anwendung von § 6b Abs. 7 (Gewinnzuschlag)	35		

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Verzeichnisse

I. Laufend zu führende Verzeich- nisse als Voraussetzung (Abs. 2 Satz 1)	40	II. Inhalt der Verzeichnisse (Abs. 2 Satz 2)	42
--	----	---	----

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 6c

Schrifttum: *Richter*, Besonderheiten zur Gewinnübertragung bei Überschussrechnung, Inf. 1979, 439; *Kanzler*, Die Übertragung stiller Reserven gemäß §§ 6b, 6c EStG unter besonderer Berücksichtigung der Besteuerung von Land- und Forstwirten, Inf. 1983, 509; *Schlücking*, Mehrfache Berücksichtigung des Freibetrages nach § 13a Abs. 8 EStG durch Anwendung des § 6c EStG?, DStR 1986, 610; *Breitinger*, Gewinnrealisierung durch „Flächenverluste“ im Flurbereinigungsverfahren, Inf. 1987, 99; *Zeitler*, Strategien gegen die Aufdeckung stiller Reserven in der Landwirtschaft, Inf. 1988, 78; *Kanzler*, Der Sechs-B und die Landwirte, in *Budde/Moxter/Offerhaus* (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 251; *Ritzrow*, Die Übertragung aufgedeckter stiller Reserven nach § 6b und § 6c EStG in der Rechtsprechung des BFH, StBp. 2005, 45; *Schießl*, Rückwirkende Bildung einer Rücklage nach § 6c EStG, StuB 2016, 567.

1 I. Grundinformation zu § 6c

Die Vorschrift ergänzt § 6b, indem die Übertragbarkeit stiller Reserven auf nicht buchführende Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und auf Land- und Forstwirte mit Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ausgedehnt wird (s. Anm. 3–4). Dabei werden die Übertragungsmöglichkeiten angepasst, indem

- der Veräußerungsgewinn statt des Zu- und Abflussprinzips der Überschussrechnung nach Veräußerungspreis, Veräußerungskosten und bisher nicht abgesetzten AHK ermittelt wird (Verweisung in Abs. 1 Satz 1 auf § 6b Abs. 2; s. Anm. 15, 19);
- Abzug und Zuschlag die Bildung und Auflösung einer Rücklage iSd. § 6b Abs. 3 ersetzen (Abs. 1 Satz 2; fiktive BA und BE; s. Anm. 38);
- der Abzug von AHK oder Gewinnabzug und -zuschlag als Ersatz für den Buchnachweis in besonders zu führenden Verzeichnissen zu dokumentieren ist (Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 40, 42).

Übertragung von stillen Reserven auf						
Veräußerungsgewinn aus	Grund und Boden	Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden	Gebäude	Binnenschiffe	abnutzbare bewegliche WG	Anteile an KapGes. im BV von Personenunternehmen
Grund und Boden	Ja (zu 100 %) auf AK	Ja (zu 100 %) auf AHK	Ja (zu 100 %) auf AHK	Nein	Nein	Nein
Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden	Nein	Ja (zu 100 %) auf AHK	Ja (zu 100 %) auf AHK	Nein	Nein	Nein
Gebäuden	Nein	Nein	Ja (zu 100 %) auf AHK	Nein	Nein	Nein
Binnenschiffen	Nein	Nein	Nein	Ja (zu 100 %) auf AHK	Nein	Nein
Anteilen an KapGes. im BV von Personenunternehmen	Nein	Nein	Ja (bis 500 000 €) auf AHK	Nein	Ja (bis 500 000 €) auf AHK	Ja (bis 500 000 €) auf AK

Während früher nur Grund und Boden, Gebäude und Aufwuchs oder Anlagen im land- und forstw. Grund und Boden begünstigt waren, entsprechen die begünstigten Veräußerungsobjekte seit dem StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (s. Anm. 2) denen des § 6b (s. Anm. 15).

II. Rechtsentwicklung des § 6c

2

Wegen der weitgehenden (dynamischen) Verweisung auf Tatbestand und Rechtsfolgen des § 6b wirkten auch die Änderungen dieser Vorschrift auf die Reinvestitionsvergünstigung für nicht buchführende Stpfl. ein, ohne dass es zu einer Änderung des § 6c kam. Dies betrifft vor allem das BauGB v. 8.12.1986, das WoBauFG v. 22.12.1989, das UntStFG v. 20.12.2001 und das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (dazu im Einzelnen § 6b Anm. 2).

StÄndG 1964 v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): § 6c wurde neu eingefügt, und zwar – ebenso wie § 6b – mW für Veräußerungen, die nach dem 31.12.1964 stattfanden (§ 52 Abs. 5 idF des StÄndG 1964).

Zweites StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373): § 4 Abs. 1 Satz 5, wonach Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder 3 nicht besteuert wurden, wurde gestrichen und damit die Bodengewinnbesteuerung eingeführt. Dementsprechend wurde der Anwendungsbereich des § 6c in Abs. 1 auf Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden ausgedehnt (s. BTDrucks. 7/1901, 11).

Zweites HaushaltsstrukturG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): In § 6b wurde in Abs. 6 der sog. Gewinnzuschlag für den Fall der Auflösung der Rücklage eingeführt. Dementsprechend wurden in Abs. 1 Nr. 2 aE die Worte angefügt: „der Zeitraum zwischen Abzug und Zuschlag gilt als Zeitraum, in dem die Rücklage bestanden hat“. Außerdem ergab sich durch Änderung des § 6b eine Einschränkung des Anwendungsbereichs von § 6c, weil bei der Veräußerung von Aufwuchs auf oder Anlagen im Grund und Boden nach § 6b Abs. 1 Satz 1 nur noch bis zu 80 % des Veräußerungsgewinns nach § 6b neutralisiert werden konnten. Der Gewinnzuschlag und die Beschränkung der Übertragung stiller Reserven galten erstmals für das Wj., das nach dem 31.12.1981 endete (§ 52 Abs. 6 iDF des Zweiten HaushaltsstrukturG).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Die Beschränkung der Übertragung von Gewinnen aus der Veräußerung von Aufwuchs auf oder Anlagen im Grund und Boden wurde für Veräußerungen nach dem 31.11.1989 aufgehoben. Außerdem wurde § 6b Abs. 5 eingefügt, wonach Veräußerungsgewinne auch von den AK oder HK der im Vorjahr angeschafften oder hergestellten WG abgezogen werden können.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Durch Änderung von § 6b Abs. 1 ist nach dem 31.12.1999 nur noch Veräußerung von Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn dieser zu einem land- und forstw. BV gehört, sowie die Veräußerung von Gebäuden begünstigt, soweit die Reinvestition auch auf diese WG entfällt (vgl. § 52 Abs. 19). Für Veräußerungen nach dem 31.12.1998 fallen die Begünstigungen für Anlagen im Grund und Boden und für abnutzbare bewegliche WG weg. Während bislang die nach § 6c begünstigten WG gegenüber § 6b beschränkt waren, entsprechen sie nunmehr den nach § 6b begünstigten WG.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): § 52 Abs. 18b wurde dahingehend geändert, dass Binnenschiffe über den 31.12.2010 hinaus auch künftig zu den begünstigten WG gehören. Allerdings dürfte die Vorschrift auf Binnenschiffe kaum anwendbar sein, weil insoweit eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ausscheidet (s. etwa BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430).

3 III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 6c

Die Vorschrift ist wie die Regelung des § 6b eine wirtschaftslenkende Norm (s. § 6b Anm. 4).

Bedeutung: § 6c wurde geschaffen, um Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und Land- und Forstwirten, die nach Durchschnittssätzen besteuert werden, die Übertragung stiller Reserven, die durch § 6b nur für Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zugelassen worden war, zu gestatten (s. BTDrucks. 4/3189, 6), denn auch bei diesen Stpfl. kann die Besteuerung nach dem Nominalgewinn notwendige oder zweckmäßige Umstrukturierungen verhin-

dern (s. dazu § 6b Anm. 4). Die sog. Tonnagebesteuerung (§ 5a) wurde nicht in die Begünstigung einbezogen.

Die Verfassungsmäßigkeit der Reinvestitionsvergünstigung für nicht buchführende Stpfl. steht außer Frage. Sie erfüllt die gleichheitsrechtl. Vorgaben und entspricht dem Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit auch soweit Stpfl. mit Durchschnittssatzgewinnermittlung betroffen sind, soweit die begünstigten Veräußerungsobjekte dem Sondergewinnbereich zuzuordnen sind. Die Gewinne nach § 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d sind durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln.

IV. Geltungsbereich des § 6c

4

Persönlicher Geltungsbereich: § 6c gilt für Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte (nicht für Schätzungslandwirte, s. Anm. 10) und selbständig Tätige. Für Stpfl. mit BV-Vergleich gilt § 6b; zur Anwendung bei Mitunternehmern s. § 6b Anm. 31–34 und 47–49. Der Verpächter eines Betriebs kann § 6c in Anspruch nehmen, wenn die Reinvestitionsobjekte BV des verpachteten Betriebs werden (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 38. Auflage 2019. § 6c Rz. 2). Die teilweise Verpachtung eines einheitlich erworbenen Betriebs hindert die Anwendung von § 6c nicht (BFH v. 28.6.2001 – IV R 23/00, BStBl. II 2003, 124; hierzu *Kanzler*, FR 2001, 1117).

Sachlicher Geltungsbereich: § 6c gilt

- ▶ *bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft*,
 - die nach Durchschnittssätzen (§ 13a) ermittelt werden, allerdings nur, soweit der nach § 6c begünstigte Veräußerungsgewinn gesondert ermittelt wird;
 - die originär (§ 4 Abs. 3) oder wahlrechtsbedingt (§ 13a Abs. 2 iVm. § 4 Abs. 3) durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt werden;
- ▶ *bei Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit*, die nach § 4 Abs. 3 ermittelt werden.

Auslandsbeziehungen: Siehe § 6b Anm. 7.

Einstweilen frei.

5–6

V. Verhältnis des § 6c zu anderen Vorschriften

7

Verhältnis zu § 6b: Siehe § 6b Anm. 8; insbes. zur Übertragung stiller Reserven beim Wechsel der Gewinnermittlungsart s. § 6b Anm. 9.

Verhältnis zu anderen Möglichkeiten der Vermeidung von Gewinnrealisierungen: Siehe § 6b Anm. 15–17. Von den dort erwähnten Möglichkeiten kommt besonders die Übertragung stiller Reserven auf ErsatzWG nach R 6.6 EStR 2012 in Betracht.

Verhältnis zu § 13a: Siehe Anm. 4 zum sachlichen Geltungsbereich des § 6c und § 13a Anm. 10. Die Gewinnzuschläge nach Abs. 1 Satz 2 werden im Sondergewinnbereich der Durchschnittssatzgewinnermittlung erfasst (§ 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4).

Verhältnis zu § 34 und zu den Freibetragsregelungen nach § 16 Abs. 4, § 14 Satz 2 und § 18 Abs. 3 Satz 2: Die Ausführungen bei § 6b Anm. 11 gelten entspre-

chend. An die Stelle der dort erwähnten, in der Bilanz gebildeten Rücklage treten bei Anwendung des § 6c ein Abzug und Zuschlag (s. Anm. 38) und ein statistischer Nachweis entsprechend der Rücklage in den Verzeichnissen (s. Anm. 40, 42).

Verhältnis zu § 34b: § 34b behandelt nur bestimmte Holznutzungen, dh. den Einschlag von Holz, während § 6c die Veräußerung von Grund und Boden nebst Aufwuchs betrifft. Beide Vorschriften beziehen sich also auf unterschiedliche Sachverhalte.

8 VI. Verfahrensfragen zu § 6c

Das Wahlrecht nach § 6c verlangt ebenso wie § 6b keinen Antrag; die begünstigten WG sind in laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen, s. Anm. 40 und 42.

Zeitliche Grenzen der Ausübung des Wahlrechts: Der Stpfl. kann das Wahlrecht nach Abs. 1 iVm. § 6b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft der StFestsetzung ausüben, ohne durch die Beschränkung der Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 gehindert zu sein (s. dazu § 6b Anm. 20; BFH v. 11.6.2014 – IV B 46/13, BFH/NV 2014, 1369).

Verfahrensrechtlich wird dieses Wahlrecht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO analog durchgesetzt (BFH v. 30.8.2001 – IV R 30/99, BStBl. II 2002, 49; hierzu *Kanzler*, FR 2002, 579; auch BFH v. 10.3.2016 – IV R 41/13, BStBl. II 2016, 984, für den Fall der nachträglichen Erhöhung des Kaufpreises; hierzu *Schießl*, StuB 2016, 567; *Wendt*, BFH/PR 2016, 293). Ein Gewinnabzug nach Abs. 1 Satz 2 kann mit Zustimmung des FA im Wege der Änderung der Überschussrechnung auch dann noch gebildet werden, wenn die Reinvestitionsfrist abgelaufen ist (BFH v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367). Hat das FA nach Abs. 1 auf die Besteuerung des Veräußerungsgewinns verzichtet, erweist sich dies als rechtsirrig und verzichtet das FA deshalb in den Folgebescheiden auf Gewinnerhöhungen aus der Auflösung der Rücklage oder verringerten Absetzungen, kann der ursprüngliche StBescheid nach § 174 Abs. 3 AO geändert werden (BFH v. 27.5.1993 – IV R 65/91, BStBl. II 1994, 76). Die Ausübung des Wahlrechts ist nicht mehr möglich, wenn die StFestsetzung für ein Kj., auf das der Gewinn wegen abweichenden Wj. nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 anteilig zu verteilen ist, bestandskräftig ist (s. FG München v. 30.7.2002 – 1 K 1772/01, EFG 2002, 1511, rkr.).

Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen: Da bei § 6c eine in der Buchführung verfolgbare Rücklage fehlt, hat der Stpfl. bei der Inanspruchnahme dieser Reinvestitionsvergünstigung eine erhöhte Mitwirkungspflicht; demgegenüber fällt eine Verletzung des Amtsermittlungsgrundsatzes regelmäßig nicht ins Gewicht (BFH v. 10.4.1997 – IV R 47/96, BFH/NV 1997, 757). Der Stpfl. hat mit besonderer Gewissenhaftigkeit bei der Gewinnermittlung und bei Abgabe der StErklärung dafür Sorge zu tragen, dass die erfolgsneutrale Übertragung der Veräußerungsgewinne oder deren Besteuerung einschließlich der in § 6b Abs. 7 vorgesehenen Zuschläge sichergestellt wird (BFH v. 15.3.1990 – IV R 90/88, BStBl. II 1990, 689).

9 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Entsprechende Anwendung von § 6b bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und § 13a

I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1: Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder § 13a

10

Nach Abs. 1 Satz 1 ist § 6b entsprechend anzuwenden bei der

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (Überschuss der BE über die BA); dem Wortlaut nach genügt die tatsächliche Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3. Übernimmt das FA eine vom Stpfl. aufgestellte Überschussrechnung, kann der Stpfl. § 6c auch dann in Anspruch nehmen, wenn er zur Gewinnermittlung durch BV-Vergleich verpflichtet war (BFH v. 12.11.1992 – IV R 92/91, BStBl. II 1993, 366; glA *Nacke in Blümich*, § 6c Rz. 3 [5/2019]). Bei Schätzung kann § 6c nicht in Anspruch genommen werden, wenn der Gewinn in vollem Umfang geschätzt wird, weil es in diesem Fall regelmäßig an der Verfolgbarkeit in der Buchführung nach § 6b Abs. 4 Nr. 5 fehlt (s. BFH v. 24.11.1990 – I R 152–153/85, BStBl. II 1990, 426; BFH v. 12.11.1992 – IV R 92/91, BStBl. II 1993, 366; R 6c Abs. 2 EStR 2012; glA *Breitinger*, Inf. 1987, 99; s. auch § 6b Anm. 115).

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a), soweit der begünstigte Veräußerungsgewinn gesondert ermittelt wird. Buchführungspflichtige Land- und Forstwirte, deren Gewinn mangels ordnungsmäßiger Buchführung geschätzt wird, hat der Gesetzgeber bewusst nicht in die Regelung des § 6c einbezogen (s. Bericht des FinAussch. zu BTDrucks. 6/2350 [neu], 5; auch *Kanzler*, Inf. 1983, 509).

Einstweilen frei.

11–14

II. Rechtsfolgen des Abs. 1: Entsprechende Anwendung des § 6b und Regelung des Rücklagesurrogats (Abs. 1 Sätze 1 und 2)

1. Entsprechende Anwendung des § 6b (Abs. 1 Satz 1)

a) Anwendung von § 6b Abs. 1

15

Nach Abs. 1 Satz 1 ist § 6b mit Ausnahme des § 6b Abs. 4 Nr. 1 (Voraussetzung der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich) entsprechend anzuwenden. Ausgenommen von der entsprechenden Anwendung des § 6b durch Abs. 1 Satz 1 ist auch die Vorschrift des § 6b Abs. 3 zur Rücklagenbildung und -auflösung, die Gegenstand der Sonderregelung in Abs. 1 Satz 2 ist (s. Anm. 38). Darzustellen sind daher Inhalt und Umfang dieser Rechtsgrund- und -folgenverweisung auf die einzelnen Absätze des § 6b (s. Anm. 15–37). Die sinngemäße Anwendung dieser Regelung versagt jedoch bei dem bilanztechnischen Instrument der Rücklagenbildung nach § 6b Abs. 3. Daher sieht Abs. 1 Satz 2 vor, dass die Rücklagenbildung und -auflösung durch eine BA und BE (Abzug und Zuschlag) ersetzt wird und diese Maßnahmen zugleich Beginn und Ende der Reinvestitionsfristen des § 6b Abs. 3 Satz 2 und 3 kennzeichnen.

Begünstigte Veräußerungsobjekte nach § 6b Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1: § 6b Abs. 1 Satz 1 begünstigt den Gewinn aus der Veräußerung (s. zum Begriff § 6b Anm. 30) von Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, Gebäuden und Binnenschiffen (s. hierzu § 6b Anm. 38–41 und zur Bedeutung der Vorschrift für Binnenschiffe s. Anm. 2 aE). § 6b Abs. 10 Satz 1

begünstigt den Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. im BV von Personenunternehmen (s. § 6b Anm. 159). Abs. 1 Satz 1 begünstigt durch die Verweisung auf § 6b dieselben WG. Ausgenommen als begünstigte Veräußerungsobjekte sind seit VZ 1999 abnutzbare bewegliche WG mit einer ND von mindestens 25 Jahren, lebendes Inventar land- und forstw. Betriebe im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung sowie Anlagen im Grund und Boden (s. § 6b Anm. 29). Zur Übersicht über die begünstigten Veräußerungsobjekte s. Anm. 1.

Übertragung stiller Reserven durch Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 6b Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2: Der Abzug eines Betrags bis zur Höhe des Veräußerungsgewinns erfolgt nach § 6c wie nach § 6b (s. dazu § 6b Anm. 45–58). Außerdem wird die Überschussrechnung, bei der grds. der Zeitpunkt des Zuflusses und Abflusses (§ 11) maßgebend ist, abgewandelt: Es kommt nicht auf den Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses und des Abflusses der Veräußerungskosten an; vielmehr ist bereits der Veräußerungspreis als BE und sind die Veräußerungskosten und der noch nicht als AfA abgesetzte Betrag der AHK des veräußerten WG (der „Buchwert“) als BA zu behandeln. Der früher oder später tatsächlich zufließende Veräußerungserlös bleibt außer Betracht, er wird nicht als BE angesetzt (s. R 6c Abs. 1 Satz 2–4 EStR 2012). Die Neutralisierung des Veräußerungsgewinns nach § 6c erfolgt dadurch, dass ein Betrag bis zur Höhe des Veräußerungsgewinns von den AHK der Reinvestitionsgüter abgezogen und als BA behandelt wird (s. R 6c Abs. 1 Satz 5 EStR 2012). Die AHK der Reinvestitionsgüter sind, soweit nach Abzug des Veräußerungsgewinns noch ein Restbetrag verbleibt (§ 6b Abs. 6), bei abnutzbaren WG nur mit den auf das betreffende Wj. entfallenden AfA (§ 4 Abs. 3 Satz 3) und bei Grund und Boden vorerst nicht als BA zu behandeln (§ 4 Abs. 3 Satz 4); s. auch H 6c „Berechnungsbeispiel“ EStH 2014.

Anwendung von § 6b Abs. 1 Satz 2–4 (Reinvestitionsobjekte): Die Verweisung in Abs. 1 Satz 1 gilt uneingeschränkt, so dass sämtliche in § 6b genannten Reinvestitionsgüter auch bei § 6c in Betracht kommen. Beim Übergang vom BV-Vergleich zur Einnahmenüberschussrechnung oder Durchschnittssatzgewinnermittlung entfällt damit seit dem VZ 1999 eine Zwangsauflösung der Rücklagen für Veräußerungsgewinne, die nicht nach § 6c aF begünstigt waren (s. Anm. 2). Der Stpfl. kann mithin den Gewinn aus der Veräußerung der in § 6b Abs. 1 Satz 1 genannten Veräußerungsobjekte auf Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, Gebäude und Binnenschiffe übertragen (s. § 6b Anm. 68–71). Bei der Veräußerung von Anteilen an KapGes. können die stillen Reserven dagegen nur in Höhe von bis zu 500 000 € und nur auf die AHK von Anteilen an KapGes. im BV von Personenunternehmen, von abnutzbaren beweglichen WG sowie von Gebäuden übertragen werden (s. § 6b Anm. 160). Zur Übersicht über die Reinvestitionsmöglichkeiten s. Anm. 1.

16–18 Einstweilen frei.

19 b) Anwendung von § 6b Abs. 2 (Ermittlung des Veräußerungsgewinns)

Bestimmung des Veräußerungsgewinns: § 6b Abs. 2 regelt den Begriff des Veräußerungsgewinns (iSd. § 6b Abs. 1 Satz 1). Die entsprechende Anwendung nach § 6c bewirkt, dass auch hier – unabhängig von der an sich maßgebenden, auf den Zeitpunkt des Zuflusses von BE und des Abflusses von BA abstellenden Überschussrechnung – der Veräußerungsgewinn für das Jahr der Veräußerung zu ermitteln ist aus der folgenden Rechnung: Veräußerungspreis abzgl. Veräußerungs-

kosten und „Buchwert“, dh. abzgl. der noch nicht abgesetzten AHK des veräußerten WG; dafür werden der (früher oder später zufließende) Veräußerungserlös nicht als BE und der tatsächliche Abfluss der Veräußerungskosten nicht als BA behandelt (R 6c Abs. 1 Satz 2–4 EStR 2012); s. auch Anm. 15. Zur Änderung des Veräußerungsgewinns s. § 6b Anm. 84.

„**Buchwert**“ ist der Betrag, der sich aus einer schriftlichen Aufzeichnung der (tatsächlichen oder fiktiven) AHK ergibt.

- ▶ *Bei Grund und Boden* gibt es einen „Buchwert“ nur dann, wenn der Stpfl. dem Gebot des § 4 Abs. 3 Satz 5 gefolgt ist.
- ▶ *Bei Gebäuden* ergeben sich die AHK und die AfA aus den nach Abs. 2 zu führenden Verzeichnissen, wenn das Gebäude ein Reinvestitionsgut iSd. § 6c bildet. Anderenfalls müssen die AHK und die AfA, soweit nicht bekannt, geschätzt werden.
- ▶ *Bei Aufwuchs auf Grund und Boden* eines land- und forstw. Betriebs: Zu den AHK von Holz s. § 6 Anm. 739–744. Bei sonstigen Pflanzenanlagen lassen sich die AHK uU nach Erfahrungssätzen schätzen.

Einstweilen frei.

20–29

c) Anwendung von § 6b Abs. 4 (Weitere Voraussetzungen für Abzug und Rücklagenbildung)

30

§ 6b Abs. 4 Satz 1: § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 (Geltung für Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5) ist im Rahmen des § 6c nicht anzuwenden (Abs. 1 Satz 1); stattdessen gilt § 6c für Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und für Land- und Forstwirte mit Einkunftsermittlung nach § 13a (s. Anm. 4, 10). § 6b Satz 1 Nr. 2–5 sind entsprechend anzuwenden (Abs. 1 Satz 1).

Erforderlich sind daher nach § 6b Abs. 4 Satz 1

- Nr. 2: Sechsjährige Zugehörigkeit der veräußerten WG zum AV einer inländ. BS (s. § 6b Anm. 118–134);
- Nr. 3: Zugehörigkeit der Reinvestitionsgüter zum AV einer inländ. BS (s. § 6b Anm. 136);
- Nr. 4: Erfassung des Veräußerungsgewinns bei der Ermittlung des im Inland stpfl. Gewinns (s. § 6b Anm. 138);
- Nr. 5: Verfolgbarkeit des ganzen oder teilweisen Abzugs des Veräußerungsgewinns von den AHK der Reinvestitionsgüter, Verfolgbarkeit der fiktiven BA und BE (entsprechend der Bildung und Auflösung einer Rücklage nach § 6b; s. Anm. 38) in der Buchführung. Diese Verweisung läuft aber insofern leer, als Abs. 2 im Einzelnen regelt, was der Stpfl. aufzuzeichnen hat; s. Anm. 42.

§ 6b Abs. 4 Satz 2 gilt auch im Fall des § 6c: Die Übertragung stiller Reserven von gewerblichen BV auf BV der LuF oder der selbständigen Arbeit ist ausgeschlossen (s. § 6b Anm. 142). Soweit der Gewinn aus der Veräußerung nicht der GewSt unterliegt, ist § 6b Abs. 4 Satz 2 dahingehend teleologisch zu reduzieren, dass eine Übertragung auf land- und forstw. BV oder BV der selbständigen Arbeit zulässig ist (näher *Kanzler* in *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Kap. 31 Rz. 142 ff. [Stand 4/2019]). Eine Übertragung stiller Reserven von BV der LuF oder der selbständigen Arbeit auf gewerbliche BV ist dagegen stets zulässig.

Einstweilen frei.

31

32 **d) Anwendung von § 6b Abs. 5 (Übertragung des Veräußerungsgewinns auf vorgezogene Investitionen)**

Auch bei § 6c kann der Stpfl. die stillen Reserven auf WG übertragen, die bereits im Wj. vor der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden sind (s. § 6b Anm. 144).

33 **e) Anwendung von § 6b Abs. 6 (Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Abzug)**

Bemessungsgrundlage für Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringern: Nach § 6b Abs. 6 gilt der Betrag, der nach Übertragung der stillen Reserven auf ein Reinvestitionsgut verbleibt, als AHK des WG im Sinne derjenigen Vorschriften, die an die Höhe der AHK eines WG Rechtsfolgen knüpfen (s. näher § 6b Anm. 145–147). Das gilt auch bei Anwendung des § 6c. Inwieweit nach einem Abzug nach § 6c noch ein Rest der AHK verbleibt, ist aus dem nach Abs. 2 zu führenden Verzeichnis ersichtlich.

Möglichkeit der Nichtbesteuerung stiller Reserven: Bei Land- und Forstwirten, die stille Reserven nach § 6c auf abnutzbare bewegliche Anlagegüter übertragen, kann es zu einer endgültigen Nichtbesteuerung stiller Reserven kommen; so bspw. wenn der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. auf die AK von abnutzbaren beweglichen WG übertragen wird, denn bei der Gewinnermittlung nach § 13a wird die AfA bereits bei den gesetzlich festgelegten Durchschnittssätzen berücksichtigt. Ein Veräußerungsgewinn bleibt im Erg. unbesteuert, da die Reinvestitionsgüter idR nach kurzer Zeit verbraucht sind oder veraltet aus dem BV ausscheiden. § 13a bietet keine Handhabe, um zu dem nach § 13a ermittelten Durchschnittssatzgewinn jährliche Zuschläge in Höhe der durch die Anwendung des § 6c ausgefallenen AfA vorzunehmen (glA *Kanzler*, FS *Beisse*, 1997, 251 [263]; *Richter*, Inf. 1979, 439; *Nacke* in *Blümich*, § 6c Rz. 9 [5/2019]).

34 Einstweilen frei.

35 **f) Anwendung von § 6b Abs. 7 (Gewinnzuschlag)**

Nach § 6b Abs. 7 ist in demjenigen Wj., in dem eine nach § 6b gebildete Rücklage nicht auf Reinvestitionsgüter übertragen, sondern aufgelöst wird, für jedes volle Wj., in dem die Rücklage bestanden hat, ein Zuschlag zum Gewinn des Auflösungsjahrs iHv. 6 % des aufzulösenden Rücklagenbetrags zu machen (sog. Gewinnzuschlag). Bei Anwendung des § 6c gilt der Zeitraum zwischen Abzug (fiktiver BA im Jahr der Veräußerung) und Zuschlag (fiktiver BE im Jahr der „Auflösung der Rücklage“) „als Zeitraum, in dem die Rücklage bestanden hat“ (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2). Der Gewinnzuschlag von 6 % ist für jedes Wj. zu machen, das nach dem Wj. des Abzugs (der fiktiven BA) begonnen hat und vor dem Wj. der fiktiven BE geendet hat (s. näher § 6b Anm. 151).

36 **g) Anwendung von § 6b Abs. 8 und 9 (Verlängerung der Reinvestitionsfristen)**

Über Verlängerung der Frist für die Übertragung der stillen Reserve gem. § 6b Abs. 8 auf sieben bzw. neun Jahre s. § 6b Anm. 153. Diese Verlängerung gilt auch bei Anwendung des § 6c, auch bei Land- und Forstwirten. Zur Bescheinigung nach § 6b Abs. 9 s. § 6b Anm. 155.

h) Anwendung von § 6b Abs. 10 (Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften)

37

Im Rahmen von § 6c ist auch die Veräußerung von Anteilen an KapGes. begünstigt (s. auch R 6c Abs. 3 EStR 2012). Für Land- und Forstwirte ist die Anwendbarkeit von § 6b Abs. 10 insbes. für Beteiligungen an Winzer- und Weidegenossenschaften, Zucker-AG oder Landhandels-GmbH von Bedeutung (glA *Kanzler in Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Kap. 31 Rz. 155 [Stand 4/2019]). Die stillen Reserven können nur auf die AHK von Anteilen an KapGes. im BV von Personenunternehmen, abnutzbaren beweglichen WG sowie Gebäuden übertragen werden. Der Stpfl. kann den Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. nur bis zu einem Betrag von 500 000 € übertragen (s. § 6b Anm. 160).

2. Gewinnabzug und -zuschlag als Ersatz für Rücklagenbildung und -auflösung sowie Bestimmung der Reinvestitionsfrist (Abs. 1 Satz 2)

38

Soweit nach § 6b Abs. 3 eine Rücklage im Wj. der Veräußerung gebildet werden kann, treten die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 2 ein. Diese begrenzte Rechtsgrundverweisung auf § 6b Abs. 3 setzt nur voraus, dass der Stpfl. im Wj. der Veräußerung keinen Abzug nach § 6b Abs. 1 vorgenommen hat, diesen aber hätte vornehmen können. Über die Rechtsfolge eines Gewinnabzugs und -zuschlags, die auch die Reinvestitionsfrist bestimmt, finden dann wieder die Regelungen zur Behandlung der Rücklage nach § 6b Abs. 3 Satz 2–5 entsprechende Anwendung.

Rücklagenbildung und -auflösung als Betriebsausgabe bzw. Abzug und Betriebseinnahme bzw. Zuschlag (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1): Das Gesetz sieht als Rücklagensurrogat eine BA vor, regelt dies durch eine Fiktion („ist zu behandeln“) und erreicht damit für die Einnahmenüberschussrechnung die dem Bestandsvergleich entsprechende Gewinnauswirkung. Dem entspricht die gegenläufige Auflösung der Rücklage durch Ansatz einer BE. Durch Klammerzusätze werden die Begriffe „Betriebsausgabe“ und „Betriebseinnahme“ auch als „Abzug“ und „Zuschlag“ bezeichnet und dann zur Bestimmung der Reinvestitionsfrist verwendet.

Die Übertragung der aufgedeckten stillen Reserve für einen Abzug in einem späteren Jahr geschieht wie folgt (s. auch H 6c „Berechnungsbeispiel“ EStH 2014):

- ▶ *Im Jahr der Veräußerung* wird ein Betrag in Höhe bis zu 100 % des Veräußerungsgewinns als fiktive BA abgesetzt („Abzug“ iSd. Abs. 1 Satz 2) und der Veräußerungsgewinn insoweit neutralisiert (s. R 6c Abs. 1 Satz 6 EStR 2012).
- ▶ *In den Jahren nach der Veräußerung* erfolgt eine Absetzung von den AHK der Reinvestitionsgüter als BA und in gleicher Höhe eine fiktive BE („Zuschlag“ iSd. Abs. 1 Satz 2; s. R 6c Abs. 1 Satz 7 EStR 2012). Auch dieser Vorgang wirkt erfolgsneutral, aber die AHK der Reinvestitionsgüter werden gemindert und dadurch wird künftige AfA (§ 6b Abs. 6, § 4 Abs. 3 Satz 3) bzw. bei der Anschaffung von Grund und Boden der Betrag vermindert, der nach § 4 Abs. 3 Satz 4 bei einer späteren Veräußerung oder Entnahme als BA zu behandeln ist. Die fiktive BE, die sich aus der Rücklagenauflösung ergibt, ist in den Sondergewinn nach § 13a Abs. 3 Nr. 4 einzubeziehen, § 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d. Die Möglichkeit, die Rücklage unter mehrfacher Ausnutzung des Freibetrags des § 13a Abs. 6 Satz 1 nach und nach aufzulösen (BFH v. 17.9.1987 – IV R 8/86, BStBl. II 1988, 55; *Schlücking*, DStR 1986, 610), ist mit der Änderung des § 13a zum 1.1.2015 weggefallen.

- ▶ *Der noch nicht ausgeglichene Teil der fiktiven Betriebsausgabe* des Veräußerungsjahres (entsprechend einer Rücklage nach § 6b) ist aE des Begünstigungszeitraums als fiktive BE zu behandeln (s. R 6c Abs. 1 Satz 8 EStR 2012). Eine Rücklagenbildung durch „Abzug“ kann der Stpfl. auch vor Ablauf der Übertragungsfrist ganz oder teilweise durch Ansatz eines „Zuschlags“ gewinnerhöhend auflösen (BFH v. 17.9.1987 – IV R 8/86, BStBl. II 1988, 55; BFH v. 19.12.2012 – IV R 41/09, BStBl. II 2013, 313).
- ▶ *Die Überwachung der Abwicklung* erfolgt anhand der nach Abs. 2 zu führenden Verzeichnisse (s. Anm. 40, 42).

Zur Bestimmung der Reinvestitionsfrist (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2) bedient sich das Gesetz wiederum einer Fiktion, denn der Zeitraum zwischen Abzug und Zuschlag gilt als Zeitraum, in dem die Rücklage bestanden hat.

39 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Verzeichnisse

40 I. Laufend zu führende Verzeichnisse als Voraussetzung (Abs. 2 Satz 1)

Im Unterschied zu § 6b kann die Anwendung des § 6c nicht anhand einer Buchführung überwacht werden. Abs. 2 Satz 1 verlangt daher die Aufnahme der Reinvestitionsgüter in „laufend zu führende Verzeichnisse“ als Voraussetzung für die Anwendung des Abs. 1. Die vollständige und fortlaufende Führung dieser Verzeichnisse ist daher materiell-rechtl. Voraussetzung von § 6c (s. FG Münster v. 4.7.1991 – 1 K 6815/90 E, EFG 1992, 119, rkr.). Die Verzeichnisse können auch nachträglich im Zeitpunkt der Geltendmachung von § 6c erstellt werden (glA Kanzler in *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Kap. 31 Rz. 127 [Stand 4/2019]), denn auch die Rücklage nach § 6b kann auch noch nach Ablauf der Reinvestitionsfrist gebildet werden (s. hierzu § 6b Anm. 20). Die Verzeichnisse müssen nicht über den Zeitraum der Reinvestitionsfrist hinaus geführt werden (BFH v. 10.4.1997 – IV R 47/96, BFH/NV 1997, 757).

41 Einstweilen frei.

42 II. Inhalt der Verzeichnisse (Abs. 2 Satz 2)

Aufzuzeichnen sind nach Abs. 2 Satz 2 folgende Angaben:

- Tag der Anschaffung oder Herstellung (s. § 6b Anm. 55),
- Höhe der AK oder HK (s. § 6 Anm. 271–303 sowie Anm. 459–544),
- Abzug des Veräußerungsgewinns von den AHK der Reinvestitionsgüter nach § 6b Abs. 1 und 3 iVm. § 6c Abs. 1 (s. Anm. 15, 38),
- AfA nach § 7 (s. Anm. 33),
- Abschreibungen wie bspw. Sonderabschreibungen nach §§ 7a oder 7f mit der Einschränkung, dass nach Übertragung der stillen Reserve ein Rest der AHK verblieben ist. Teilwertabschreibungen sind aber bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und im Fall des § 13a Abs. 6 nicht zulässig,

- Abzüge (fiktive BA) und Zuschläge (fiktive BE) nach § 6b Abs. 3 iVm. § 6c Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 38).

Kein ausreichendes Verzeichnis ist eine unvollständige Baukostenaufstellung (s. FG Nürnberg. v. 5.6.1985 – V 261/79, EFG 1985, 600, rkr.). Dagegen soll eine der EStErklärung beigefügte Auflistung der WG und ihrer AK ausreichend sein (s. FG Ba-Württ. v. 28.10.1997 – 7 K 137/95, EFG 1998, 544, rkr.).

