

§ 6c

**Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung
bestimmter Anlagegüter bei der Ermittlung des
Gewinns nach § 4 Abs. 3 oder nach Durchschnittssätzen**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

(1) ¹§ 6b mit Ausnahme des § 6b Abs. 4 Nr. 1 ist entsprechend anzuwenden, wenn der Gewinn nach § 4 Abs. 3 oder die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen ermittelt werden. ²Soweit nach § 6b Abs. 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 Abs. 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 Abs. 1 und 3 in Verbindung mit Absatz 1, die Absetzungen für Abnutzung, die Abschreibungen sowie die Beträge nachzuweisen, die nach § 6b Abs. 3 in Verbindung mit Absatz 1 als Betriebsausgaben (Abzug) oder Betriebseinnahmen (Zuschlag) behandelt worden sind.

Autor: Dr. Hendrik **Marchal**, Rechtsanwalt, Gleiss Lutz, Berlin

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH,
München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen

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

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

	Anm.		Anm.
<p>I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1: Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder § 13a</p>	10	<p>d) Anwendung von § 6b Abs. 5 (Übertragung des Veräußerungsgewinns auf vorgezogene Investitionen) . .</p>	32
<p>II. Rechtsfolgen des Abs. 1: Entsprechende Anwendung des § 6b und Regelung des Rücklagesurrogats (Satz 1 und 2)</p>		<p>e) Anwendung von § 6b Abs. 6 (Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Abzug)</p>	33
<p>1. Vorbemerkung zu den Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1</p>	14	<p>f) Anwendung von § 6b Abs. 7 (Gewinnzuschlag)</p>	35
<p>2. Entsprechende Anwendung des § 6b (Abs. 1 Satz 1)</p>		<p>g) Anwendung von § 6b Abs. 8 und 9 (Verlängerung der Reinvestitionsfristen)</p>	36
<p>a) Anwendung von § 6b Abs. 1</p>	15	<p>h) Anwendung von § 6b Abs. 10 (Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften)</p>	37
<p>b) Anwendung von § 6b Abs. 2 (Ermittlung des Veräußerungsgewinns)</p>	19	<p>3. Gewinnabzug und -zuschlag als Ersatz für Rücklagebildung und -auflösung sowie Bestimmung der Reinvestitionsfrist (Abs. 1 Satz 2)</p>	38
<p>c) Anwendung von § 6b Abs. 4 (weitere Voraussetzungen für Abzug und Rücklagebildung)</p>	30		

Erläuterungen zu Abs. 2: Verzeichnisse

	Anm.		Anm.
<p>I. Laufend zu führende Verzeichnisse als Voraussetzung (Abs. 2 Satz 1)</p>	40	<p>II. Inhalt der Verzeichnisse (Abs. 2 Satz 2)</p>	42

Allgemeine Erläuterungen

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 Festschrift Beisse, Düsseldorf 1997, 251.

I. Grundinformation

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 von 2006 bis 2010	abnutzbare bewegliche WG	Anteile an KapGes. im BV von Personennunternehmen
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 von 2006 bis 2010	Nein	Nein	Nein	Ja (zu 100 %) auf AHK	Nein	Nein
Anteilen an KapGes. im BV von Personennunternehmen	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 luf. 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

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 Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (dazu im Einzelnen § 6b Anm. 2).

StÄndG 1964v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): § 6c wurde neu eingefügt, und zwar – ebenso wie § 6b – mit Wirkung 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 am Ende 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.

StEntG 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 forstwirtschaftlichen 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.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit

Die Vorschrift ist wie die Regelung des § 6b eine wirtschaftslenkende Norm (§ 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 verhindern (s. dazu § 6b Anm. 4). Die sog. Tonnagebesteuerung (§ 5a) wurde nicht in Begünstigung einbezogen.

Die Verfassungsmäßigkeit der Reinvestitionsvergünstigung für nicht buchführende Stpfl. steht außer Frage. Sie erfüllt die gleichheitsrechtl. Vorgaben und entspricht dem Grundsatz der Gesamtgewinnleichheit auch soweit Stpfl. mit Durchschnittssatzgewinnermittlung betroffen sind, soweit die begünstigten Veräußerungsobjekte dem Sondergewinnbereich zuzuordnen sind. Die Gewinne nach § 13a Abs. 6 Nr. 2 sind durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln.

IV. Geltungsbereich

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 SCHMIDT/GLANEGGER, XXVII. § 6c Rn. 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 und den Freibetrag nach § 13a Abs. 6 Satz 1 übersteigt;
- ▷ 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: s. § 6b Anm. 7.

Einstweilen frei.

5–6

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

7

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

Verhältnis zu anderen Möglichkeiten der Vermeidung von Gewinnrealisierungen: s. § 6b Anm. 15–17. Von den dort erwähnten Möglichkeiten kommt besonders die Übertragung stiller Reserven auf ErsatzWG nach R 6.6 EStR 2005 in Betracht.

Verhältnis zu § 13a: s. Anm. 4 über sachlichen Geltungsbereich des § 6c und § 13a Anm. 10. Die Gewinnzuschläge nach Abs. 1 Satz 2 werden im Sondergewinnbereich der Durchschnittssatzgewinnermittlung erfasst (§ 13a Abs. 6 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 entsprechend. 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

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 (dazu § 6b Anm. 20).

Verfahrensrechtl. 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). 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, 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.

Erläuterungen zu Abs. 1: Entsprechende Anwendung von § 6b bei Gewinn- ermittlung 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 BLÜMICH/SELDER, § 6c Rn. 3). 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; v. 12.11.1992 – IV R 92/91, BStBl. II 1993, 366; R 6c Abs. 2 EStR 2005; glA BREITINGER, Inf. 1987, 99; s. auch § 6b Anm. 115).

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a), soweit der begünstigte Veräußerungsgewinn gesondert ermittelt wird und den Freibetrag nach § 13a Abs. 6 Satz 1 übersteigt. 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.

11–13

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

1. Vorbemerkung zu den Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1

14

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 Rücklagebildung und -auflösung, die Gegenstand der Sonderregelung in Abs. 1 Satz 2 ist (s. Anm. 38). Darzustellen sind daher Inhalt und Umfang dieser Rechtsgrund- und -folgeverweisung auf die einzelnen Absätze des § 6b (s. Anm. 15–37). Die sinngemäße Anwendung dieser Regelung versagt jedoch bei dem bilanztechnischen Instrument der Rücklagebildung nach § 6b Abs. 3. Daher sieht Abs. 1 Satz 2 vor, dass die Rücklagebildung 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 Sätze 2 f. kennzeichnen.

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

a) Anwendung von § 6b Abs. 1

15

Mit der entsprechenden Anwendung des § 6b Abs. 1 Satz 1 werden die begünstigten Veräußerungsobjekte und die Übertragung stiller Reserven durch Abzug

von den AHK geregelt. Die Sätze 2–4 des § 6b Abs. 1 regeln die begünstigte Reinvestitionsobjekte.

Begünstigte Veräußerungsobjekte (§ 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. 37–40). § 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 Veräußerungsobjekt sind seit dem VZ 1999 abnutzbare bewegliche WG mit einer Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren, lebendes Inventar land- und forstwirtschaftlicher 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 (§ 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). Der Veräußerungsgewinn ist allerdings nur begünstigt, soweit er den Freibetrag nach § 13a Abs. 6 Satz 1 übersteigt (s. BFH v. 17.9.1987 – IV R 8/86, BStBl. II 1988, 55; auch LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 31 Rn. 128). Außerdem wird die Überschussrechnung, bei der grundsätzlich 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 Sätze 2–4 EStR 2005). 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 2005). 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 2005.

Anwendung von § 6b Abs. 1 Sätze 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 Durchschnittsatzgewinnermittlung 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.

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

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 abzüglich Veräußerungskosten und „Buchwert“, dh. abzüglich 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 Sätze 2–4 EStR 2005); 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 forstwirtschaftlichen Betriebs: Über AHK von Holz s. § 6 Anm. 739–744. Bei sonstigen Pflanzenanlagen lassen sich die AHK uU nach Erfahrungssätzen schätzen.

c) Anwendung von § 6b Abs. 4 (weitere Voraussetzungen für Abzug und Rücklagebildung) 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. 10, 4). § 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 Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte (hierzu § 6b Anm. 117–134);
- Nr. 3: Zugehörigkeit der Reinvestitionsgüter zum Anlagevermögen einer inländ. Betriebsstätte (hierzu § 6b Anm. 136);
- Nr. 4: Erfassung des Veräußerungsgewinns bei der Ermittlung des im Inland stpfl. Gewinns (hierzu § 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 Land- und Forstwirtschaft oder der selbständigen Arbeit ist ausgeschlossen (hierzu § 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 forstwirtschaftliche BV oder BV der selbständigen Arbeit zulässig ist (näher LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 31 Rn. 140 ff.). Eine Übertragung stiller Reserven von BV der Land- und Forstwirtschaft oder der selbständigen Arbeit auf gewerbliche BV ist dagegen stets zulässig.

31 Einstweilen frei.

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 (hierzu § 6b Anm. 144).

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

Bemessungsgrundlage für Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung: Nach § 6b Abs. 6 gilt der Betrag, der nach Übertragung der stillen Reserven auf ein Reinvestitionsgut verbleibt, als AHK des WG iS derjenigen Vorschriften, die an die Höhe der AHK eines WG Rechtsfolgen knüpfen (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 beispielsweise, 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 Ergebnis unbesteuert, da die Reinvestitionsgüter idR nach kurzer Zeit verbraucht sind oder veraltet aus dem BV ausscheiden. § 13a bietet keine Handhabe, zu dem nach § 13a ermittelten Durchschnittssatzgewinn jährliche Zuschläge in Höhe der durch die Anwendung des § 6c ausgefallenen AfA vorzunehmen (glA KANZLER in Festschr. Beisse, 1997, 251 [263]; RICHTER, Inf. 1979, 439; BLÜMICH/SELDER, § 6c Rn. 9).

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 ma-

chen, 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).

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

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 2005). Für Land- und Forstwirte ist die Anwendbarkeit von § 6b Abs. 10 insbes. für Beteiligungen an Winzer- und Weidengenossenschaften, Zucker-AG oder Landhandels-GmbH von Bedeutung (glA LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 31 Rn. 159b). 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).

3. Gewinnabzug und -zuschlag als Ersatz für Rücklagebildung 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 Sätze 2–5 entsprechende Anwendung.

Rücklagebildung und -auflösung als Betriebsausgabe bzw. Abzug und Betriebseinnahme bzw. Zuschlag (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1): Das Gesetz sieht als Rücklagesurrogat 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 Klammersätze werden die Begriffe BA und BE auch als Abzug sowie 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 2005):

► *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 2005). Dabei wird die fiktive BA in voller Höhe ohne Abzug des Freibetrags nach § 13a Abs. 6 Satz 1 angesetzt.

► *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 2005). 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 nur dann in den Durchschnittssatzgewinn nach § 13a einzubeziehen, wenn der Freibetrag des § 13a Abs. 6 Satz 1 überschritten wird. Die Rücklage kann daher unter Ausnutzung des Freibetrags nach und nach aufgelöst werden; der Freibetrag kann mehrfach hintereinander in Anspruch genommen werden (BFH v. 17.9.1988 – IV R 8/86, BStBl. II 1988, 55; glA GERL in B/B, § 6c Rn. 34; KSM/HEGER, § 6c Rn. B 28; SCHLÜCKING, DStR 1986, 610). Es ist aber nicht möglich, in einem Jahr den Freibetrag mehrfach abzuziehen, wenn er in den Vorjahren nicht in Anspruch genommen wurde (BFH v. 15.3.1990 – IV R 90/88, BStBl. II 1990, 689; auch LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 31 Rn. 129).

► *Der noch nicht ausgeglichene Teil der fiktiven Betriebsausgabe* des Veräußerungsjahres (entsprechend einer Rücklage nach § 6b) ist am Ende des Begünstigungszeitraums als fiktive BE zu behandeln (s. R 6c Abs. 1 Satz 8 EStR 2005). Eine Rücklagenbildung durch „Abzug“ kann der Stpfl. auch vor Ablauf der Übertragsfrist ganz oder teilweise durch Ansatz eines „Zuschlags“ gewinnerhöhend auflösen (BFH v. 17.9.1987 – IV R 8/86, BStBl. II 1988, 55).

► *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 beatnden hat.

39 Einstweilen frei.

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, EFG 1992, 119, rkr.). Die Verzeichnisse können auch nachträglich im Zeitpunkt der Geltendmachung von § 6c erstellt werden (glA LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 31 Rn. 116). Denn auch die Rücklage nach § 6b kann auch noch nach Ablauf der Reinvestitionsfrist gebildet werden (hierzu s. § 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.

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 Anschaffungs- oder Herstellungskosten* (s. § 6 Anm. 281–303 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);
- ▷ *Absetzungen für Abnutzung* nach § 7 (s. Anm. 33);
- ▷ *Abschreibungen* wie beispielsweise Sonderabschreibungen nach § 7a oder § 7f mit der Einschränkung, soweit 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, EFG 1985, 600, rkr.). Dagegen soll eine der ESt-Erklärung beigefügte Auflistung der WG und ihrer AK ausreichend sein (s. FG Ba-Württ. v. 28.10.1997, EFG 1998, 544, rkr.).

§ 6c Übertragung stiller Reserven bei Einnahmenüberschussrechnung