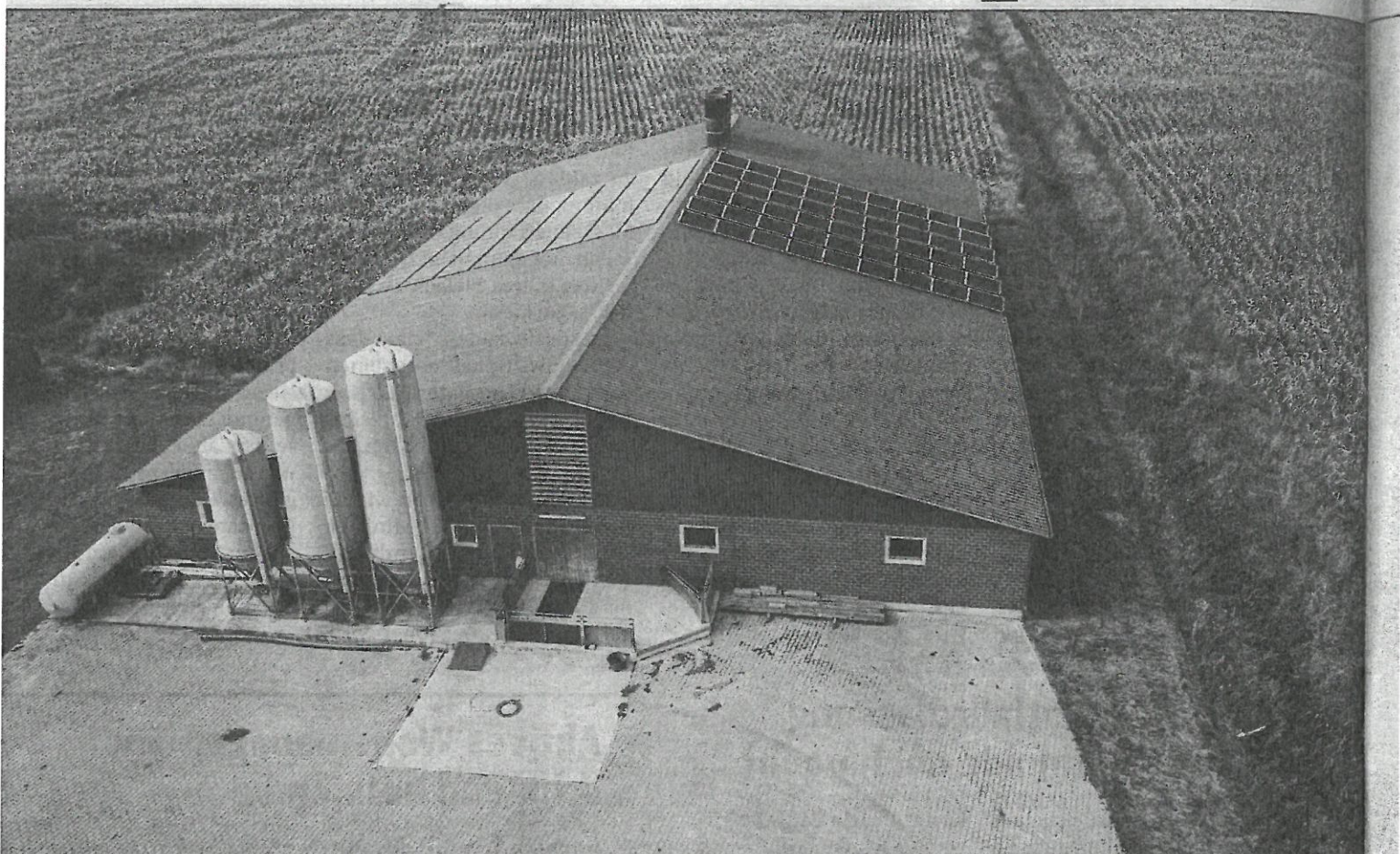




Das neue Gebäude steht schon, doch auf den Gewinn aus dem Flächenverkauf werden nun nachträglich Steuern fällig – das ist hart.

Reinvestieren und Steuern sparen

Einkommensteuer Steuerpflichtige Gewinne aus betrieblichen Grundstücksverkäufen lassen sich laut Einkommensteuergesetz unter bestimmten Voraussetzungen „reinvestieren“. Es gelten aber klare Ausschlussfristen.

Land- und Forstwirte, die bislang eigenbetrieblich genutzte oder verpachtete Flächen verkaufen, machen dabei oft erheblichen Gewinn. Dieser Gewinn muss grundsätzlich als sogenanntes Hilfsgeschäft in der Gewinnermittlung für das laufende Wirtschaftsjahr erfasst werden. Er ist in der Besteuerung auch nicht tariflich begünstigt.

Nach § 6b Einkommensteuergesetz (EStG) kann der Verkäufer ihn aber in eine steuerfreie Rücklage einstellen. Dabei gilt:

■ Diese Rücklage darf er dann innerhalb der nächsten vier Wirtschaftsjahre auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von Ersatzwirtschaftsgütern übertragen, also reinvestieren.

■ Das können (wieder) land- und forstwirtschaftliche Flä-

chen sein – aber auch die Herstellung von Betriebsgebäuden kommt infrage und sogar von Wohngebäuden, die vermietet werden sollen.

■ Laut § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG verlängert sich die Vierjahresfrist auf sechs Jahre, wenn der Steuerpflichtige mit der Herstellung bis zum Schluss der normalen Vierjahresfrist begonnen hat.

So funktioniert § 6b EStG

Die Wirkungsweise von § 6b EStG sei an einem einfachen Beispiel erklärt:

Landwirt L verkauft im Wirtschaftsjahr 2015/2016 ein Betriebsgrundstück und realisiert dabei einen Gewinn von 1 Million €. Dafür bildet er eine Rücklage nach § 6b EStG. Die vierjährige Übertragungsfrist

nach § 6b Abs. 3 EStG endet mit Ablauf des Wirtschaftsjahres 2019/20, im Regelfall also am 30.6.2020. Dabei handelt es sich um eine Ausschlussfrist.

L kauft im Wirtschaftsjahr 2019/2020 landwirtschaftliche Flächen für 1 Million €. Auf diese Anschaffungskosten „überträgt“ er seine Rücklage. In der Bilanz seines Betriebs haben diese Ersatzflächen somit einen steuerlichen Buchwert von 0 €.

Überträgt er – egal aus welchen Gründen – die Rücklage bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 2019/2020 nicht, muss L diese im vorgenannten Wirtschaftsjahr als laufenden Gewinn auflösen. Der aufzulösende Betrag erhöht sich gemäß § 6b Abs. 7 EStG um einen Gewinnzuschlag von 24 %. Im Beispiel beträgt die-

ser also 240.000 €. Konkret erhöht sich der laufende Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft in 2019/2020 dann auf 1.240.000 €.

Neues Urteil des BFH

Zu der Ausschlussfrist für die Reinvestition des Verkaufsgewinns hat der Bundesfinanzhof (BFH) vor Kurzem ein Urteil veröffentlicht. Konkret geht es darin um die verlängerte Reinvestitionsfrist auf sechs Jahre.

Der Kläger hatte im Wirtschaftsjahr 2004/2005 einen erheblichen Veräußerungsgewinn erzielt, den er zum Bilanzstichtag 30.6.2005 in eine § 6b-Rücklage einstellte. Die reguläre Vierjahresfrist endete also am 30.6.2009. In seiner Bilanz zu diesem Stichtag erläuterte er, dass er mit der Herstellung eines Betriebsgebäudes, auf dessen Baukosten die Rücklage übertragen werden soll, noch im Wirtschaftsjahr 2008/2009 begonnen habe. Da-

mit führte der Kläger die Rücklage über den Bilanzstichtag 30.6.2009 hinaus fort.

Er übertrug die Rücklage in einem späteren Jahr auf die Herstellungskosten des Betriebsgebäudes. Für dieses Bauvorhaben hatte der Kläger im Juli 2010 einen Statiker beauftragt. Am 22. Juni 2010 reichte er den Bauantrag bei der Baubehörde ein. Der Architekt stellte am 20. Juli 2010 eine Rechnung über insgesamt 192 Arbeitsstunden für die Zeit vom 19. Mai 2009 bis zum 30. Juni 2010. Davon betrafen etwa 66 Stunden die Vor- und Entwurfsplanung in der Zeit bis zum Ablauf der Vierjahresfrist am 30. Juni 2009.

Bei einer steuerlichen Außenprüfung hielt das Finanzamt dem Kläger vor, mit der Herstellung des Betriebsgebäudes nicht bis zum Ablauf der Regelfrist von vier Wirtschaftsjahren am 30.6.2009 begonnen zu haben. An diesem Bilanzstichtag habe sich das später tatsächlich errichtete Betriebsgebäude nur im Stadium einer

Vorplanung befunden. Zudem sei die Planung auch noch jederzeit änderbar gewesen. Dagegen behauptete der Kläger, die Planungen ab Frühjahr 2009 seien bereits Teil des Herstellungsprozesses gewesen.

Die Urteilsgründe

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren und Klageabweisung durch das Finanzgericht München gab auch der BFH dem Finanzamt Recht. Die Urteilsgründe:

■ Ausschlussfristen nicht verlängerbar:

Die Fristen des § 6b EStG sind Ausschlussfristen und somit nicht verlängerbar. Die Verlängerung der grundsätzlich vierjährigen Reinvestitionsfrist auf sechs Jahre berücksichtigt, dass die Herstellung von Gebäuden erfahrungsgemäß eine längere Planungs- und Bauzeit erfordert.

Diese Verlängerung der Reinvestitionsfrist kann der Steuerpflichtige allerdings nicht mit

der Behauptung erreichen, dass er beabsichtigt, die Rücklage auf ein Gebäude zu übertragen. Das Gesetz verlangt vielmehr von ihm, seine Bauabsicht durch den Beginn der Herstellung zu dokumentieren.

Laut BFH ist vom Herstellungsbeginn auszugehen, wenn das konkrete Investitionsvorhaben „ins Werk gesetzt“ wird. Dieser Zeitpunkt kann auch vor Beginn der eigentlichen Bauarbeiten liegen: Als sicheres Indiz für einen Herstellungsbeginn ist der eingereichte Bauantrag zu bewerten.

Das gilt aber dann nicht, wenn das tatsächlich hergestellte Gebäude später nicht mit dem genehmigten Gebäude übereinstimmt. Das „ins-Werk-setzen“ der Gebäudeherstellung im Sinne von § 6b EStG kann auch durch Handlungen im Vorfeld eines Bauantrags ausgelöst werden. Nach Ansicht des BFH kommt dafür zum Beispiel auch der Abschluss eines Lieferungs- oder Leistungsvertrages (Bauvertrag) infrage, wenn er der

Bauausführung zugerechnet werden kann.

■ Auftrag an Architekten noch kein Herstellungsbeginn:

Die Beauftragung eines Architekten durch den Kläger rechnet der BFH der (bloßen) Entwurfsphase zu und bewertete sie nicht als Herstellungsbeginn. Dem Einwand des Klägers, dass auch die Planungskosten als Teil der Herstellungskosten berücksichtigt und entsprechend aktiviert werden müssten, trat der BFH mit dem Hinweis entgegen, dass „Herstellungskosten“ und „Herstellungsbeginn“ zwei unterschiedliche steuerliche Begriffe sind.

So regeln die Herstellungskosten nur die Abgrenzung von aktivierungspflichtigen Aufwendungen gegenüber sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben. Dagegen verlange der Begriff „Herstellungsbeginn“ eine konkrete und objektiv nachvollziehbare Investitionsentscheidung, die mit der Formel „ins Werk gesetzt“ umschrieben wird. Der Revisionskläger habe bis zum 30.6.2009 mit dem in Auftrag gegebenen Aufmaß des Gebäudebestands, den Vorplanungen sowie den Vorbesprechungen über das weitere Vorgehen nur reine Vorbereitungsarbeiten ausgeführt.

Im Ergebnis bestätigte der BFH, dass der Kläger die Rücklage schon im Wirtschaftsjahr 2008/2009 mit dem zugehörigen Gewinnzuschlag von 24 % gewinnerhöhend hätte auflösen müssen. Auch sein Hilfsantrag, der Gewinnzuschlag - 6 % pro Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat - sei verfassungswidrig hoch, folgte der BFH nicht.

Bundesfinanzhof, Urteil vom 9.7.2019, Az. X R 7/17.

Urteil ist eine bittere Pille für den Kläger

Viele Fälle von betrieblichen Grundstücksverkäufen betreffen Bauland. Dabei werden oft besonders hohe stille Reserven aufgedeckt. Regelmäßig fällt bei sofortiger Besteuerung auf diese Veräußerungsgewinne eine Ertragssteuerschuld von etwa 50 % an.

Liegen die sachlichen und zeitlichen Voraussetzungen nach § 6b EStG vor, dann können diese Veräußerungsgewinne steuerneutral reinvestiert werden. Das Einkommensteuergesetz bietet dafür einige Möglichkeiten an. Lässt sich eine „Ersatzbeschaffung in Land“ nicht realisieren, wählen Land- und Forstwirte oft die Option, im eigenen Betrieb oder auch in einem anderen extra dafür gegründeten Gewerbebetrieb, Gebäude zu errichten, auf deren Herstellungskosten dann die Rücklagen überführt werden. Wegen der

fehlenden Einkommensbesteuerung auf den Verkaufsgewinn lassen sich mit dem Erlös praktisch „eins zu eins“ die anfallenden Baukosten finanzieren. Aus finanzieller und aus Liquiditätssicht bietet die Reinvestitionsvorschrift des § 6b EStG daher enorme Vorteile.

Der vom BFH entschiedene Fall ist aber aus Ertragssteuersicht völlig verunglückt:

In der Meinung, § 6b EStG sei anwendbar, hatte der Kläger das Betriebsgebäude hergestellt. Im Nachhinein fordert das Finanzamt nun rückwirkend die Einkommensteuer auf die in 2008/2009 zwangsweise aufgelöste 6b-Rücklage ein, nebst Gewinnzuschlag von 24 %.

Weil inzwischen viel Zeit vergangen ist, kommen auch noch empfindlich hohe Nachforderungszinsen von jährlich sechs Prozent auf die Einkommensteuerrück-

zahlung hinzu. Das trifft den Kläger, der ja tatsächlich reinvestiert hat, mit voller Wucht. Der damalige Verkaufserlös steht als Eigenkapital, aus dem heraus diese Steuerschuld bezahlt werden könnte, jedenfalls nicht mehr zur Verfügung.

Dieser Effekt kann durchaus zu der Verlegenheit führen, dass die anfallende nachträgliche Ertragssteuerschuld mit einem (privaten) Darlehen bedient werden muss, dessen Schuldzinsen dann nicht einmal als Betriebsausgabe absetzbar sind.

Die BFH-Entscheidung zeigt einmal mehr, dass § 6b EStG „sauber“ angewendet werden muss. Nur so lässt sich auch tatsächlich eine Steuerersparnis erreichen. Das gilt (insbesondere) auch für die unbedingt einzuhaltenden Übertragungsfristen.

Matthias Beer

Steuerberater

Matthias Beer, Lüneburg

Partner der
Landwirtschaft

SiTAX
Versicherungsmakler GmbH

www.sitax.net