

2.6.1.2.8 Die Gewinn- und Verlustrechnung

Bei der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) gilt das Bruttoprinzip, wonach Aufwendungen und Erträge nicht miteinander verrechnet werden dürfen. Die GuV ist in Staffelform aufgebaut, d.h. verschiedene Gruppen von Betriebseinnahmen und Betriebsaufwendungen sind untereinander aufgeführt und es werden Zwischensalden gebildet¹²⁸. Diese sind in der Übersicht 8 dargestellt.

Übersicht 8: Grundstruktur der Gewinn- und Verlustrechnung

Umsatzerlöse + Bestandswertänderungen + Aktivierte Eigenleistungen + Sonst. betr. Erträge <hr style="border: 0.5px solid black;"/> = <u>Betriebliche Erträge</u>	+ Betriebliche Erträge	
Materialaufwand + Personalaufwand + Abschreibungen + Sonst. betriebliche Aufwendungen <hr style="border: 0.5px solid black;"/> = <u>Betriebliche Aufwendungen</u>	- Betriebliche Aufwendungen <hr style="border: 0.5px solid black;"/> = <u>Betriebsergebnis</u>	± Betriebsergebnis
	+ Finanzerträge - Finanzaufwendungen <hr style="border: 0.5px solid black;"/> = <u>Finanzergebnis</u>	± Finanzergebnis <hr style="border: 0.5px solid black;"/> = Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
	+ Außerordentliche Erträge - Außerordentliche Aufwendungen <hr style="border: 0.5px solid black;"/> = Außerordentliches Ergebnis	± Außerordentliches Ergebnis
	+ Steuern vom Einkommen u. Ertrag + Betriebssteuern <hr style="border: 0.5px solid black;"/> = <u>Steuergebnis</u>	± Steuergewinn <hr style="border: 0.5px solid black;"/> = Gewinn/Verlust bzw. Jahresüberschuss/-fehlbetrag

Quelle: BMELV, *Definitionen*, 2011, S. 5.

Das Endergebnis ist der Gewinn/Verlust bzw. Jahresüberschuss/Fehlbetrag, welcher mit dem Ergebnis aus dem Betriebsvermögensvergleich übereinstimmt. Aus steuerlicher Sicht besonders hervorzuheben sind die Positionen des außerordentlichen Ergebnisses, denn diese unterliegen teilweise besonderen steuerlichen Regelungen (z.B. § 6b, § 34 EStG). Für die Besteuerung ist entscheidend, was alles zu den Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben gehört und was nicht. Dazu mögen folgende kurze Erläuterungen reichen¹²⁹:

¹²⁸ Siehe dazu HALBIG & MANTHEY, *Begriffskatalog*, 1994, S. 41 ff.

¹²⁹ Vgl. KÖHNE & WESCHE, *Steuerlehre*, 1995, S. 248 f.

- Zu den *Betriebseinnahmen* gehören vor allem solche aus dem Verkauf von Agrarprodukten, aus erbrachten Dienstleistungen, aus Versicherungsleistungen (z.B. Schadenersatz), Entschädigungen sowie die öffentlichen Zuwendungen (Direktzahlungen, Agrarumweltmaßnahmen). Dazu zählen auch die außerordentlichen Erträge aus dem Verkauf oder der Entnahme des Anlagevermögens. Der Mittelzufluss aus einer Kreditaufnahme sowie die Einlagen sind *keine* Betriebseinnahmen.
- Zu den *Betriebsausgaben* zählen insbesondere die laufenden Ausgaben für kurzlebige Produktionsmittel, empfangene Dienstleistungen und Löhne, Abschreibungen, Reparaturen und Unterhaltsaufwendungen, Betriebssteuern (z.B. Grundsteuer, Kfz-Steuer) sowie betriebsbedingte Fremdzinsen und Pachten. Dazu gehören auch die außerordentlichen Aufwendungen aus der Veräußerung von Anlagegütern (beim Boden vorbehaltlich der Verlustausschlussklausel nach § 55 Abs. 6 EStG). Hingegen gehören nicht zu den Betriebsausgaben die Ausgaben für die Beschaffung langlebiger Produktionsmittel, da diese aktiviert werden. Auch Um- und Ausbauten, die den Zustand des Gebäudes wesentlich verändern, sind zu aktivieren. Nicht zu den Betriebsausgaben gehört des Weiteren die Schuldentilgung.
- Bei pauschalierenden Landwirten (§ 24 UStG) zählt die eingenommene *Umsatzsteuer* zu den Betriebseinnahmen und die gezahlte Vorsteuer zu den Betriebsausgaben. Daher werden i.d.R. die laufenden Betriebseinnahmen und laufenden Betriebsausgaben brutto verbucht. Hier wird also anders verfahren als in der Bilanz, denn in der Bilanz sind auch bei pauschalierenden Landwirten alle Positionen grundsätzlich netto zu bewerten.

2.6.1.2.9 Einnahmen-Überschuss-Rechnung

Auf Besonderheiten bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung wird vor allem im Kapitel zur Ermittlung von Entschädigungsleistungen an verschiedenen Stellen eingegangen (Kap. 3.1). Daher wird sie hier kurz beschrieben¹³⁰. Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung ist eine vereinfachte Art der Gewinnermittlung, bei der der Gewinn als Überschuss der Betriebseinnahmen über den Betriebsausgaben zu erfassen ist (§ 4 Abs. 3 EStG). Dabei gilt grundsätzlich das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG. Eine Bilanz gibt es bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nicht, allerdings sind für Wirtschaftsgüter des *Anlagevermögens* Verzeichnisse mit der Verbuchung der Zu- und Abgänge zu führen. Sofern es sich dabei um abnutzbare Wirt-

¹³⁰ Ausführliches dazu LEINGÄRTNER & KANZLER, *Besteuerung*, Kap. 27.

schaftsgüter handelt, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten als AfA auf die Nutzungsdauer der Anlagegüter zu verteilen (§ 4 Abs. 3 Satz 3 EStG). D.h. – wie beim Betriebsvermögensvergleich – werden nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten unmittelbar als Betriebsausgabe angesetzt, sondern der Wertverzehr. Erst wenn Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens veräußert oder entnommen werden, ist der Buchwert als Betriebsausgabe zu buchen. Dem gegenüber steht der Veräußerungserlös oder der Teilwert bei Entnahme als Betriebseinnahme. Die Differenz geht in den laufenden Gewinn ein. Für Veräußerungsgewinne kann auch der Einnahme-Überschuss-Rechner steuerliche Vergünstigungen in Anspruch nehmen (§§ 6c, 14, 16, 34 EStG)¹³¹. Einige weitere Besonderheiten bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung gegenüber dem Betriebsvermögensvergleich sind¹³²:

- Erfolgsabgrenzungen werden nicht berücksichtigt und daher sind keine Rückstellungen und keine Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Allerdings kann der Steuerpflichtige Einnahmen, die für eine Nutzungsüberlassung (z.B. Pacht, Eintragung einer Grunddienstbarkeit) für mehr als fünf Jahre im Voraus geleistet wurden, gleichmäßig auf den Zeitraum verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet worden ist (§ 11 EStG).
- Eine Teilwertabschreibung ist nicht möglich.
- Jährliche Bestandwertveränderungen bei den Waren werden nicht erfasst.
- Die vereinnahmte Umsatzsteuer gehört zu den Betriebseinnahmen und die verausgabte Vorsteuer zu den Betriebsausgaben¹³³. Die Umsatzsteuer ist also erfolgswirksam. Beim Betriebsvermögensvergleich beeinflussen Umsatzsteuereinnahmen und Ausgaben den Gewinn grundsätzlich nicht.

2.6.1.3 Ausgewählte Einzelprobleme der Besteuerung in der Landwirtschaft

An dieser Stelle werden zwei wichtige Einzelprobleme der Besteuerung der Landwirtschaft aufgegriffen. Dabei handelt es sich einerseits um die Übertragung stiller

¹³¹ Vgl. LEINGÄRTNER & KANZLER, *Besteuerung*, Kap. 34, Rz. 123.

¹³² Vgl. BORNHOFEN & BORNHOFEN, *Steuerlehre* 2, 2014, S. 126.

¹³³ Dies liegt am Zuflussprinzip (§ 11 EStG). Wenn bspw. ein Einnahmeüberschussrechner im Dezember eine PV-Anlage für 100.000 € zzgl. 19.000 € Vorsteuer anschafft, hat er in diesem Jahr 119.000 € Betriebsausgaben. Wird ihm die Umsatzsteuer dann im neuen Jahr zurückerstattet, hat er 19.000 € Betriebseinnahmen. Per Saldo ist die Umsatzsteuer auch für ihn ein „durchlaufender Posten“, allerdings kann es wegen des Zuflussprinzips zu zeitlichen Verzerrungen kommen, die Auswirkungen auf den Gewinn haben.

Reserven und die Bildung von Rücklagen sowie andererseits um die Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes.

2.6.1.3.1 Die Übertragung stiller Reserven und die Bildung von Rücklagen

In den folgenden beiden Abschnitten wird zunächst die Besteuerung bei Veräußerung oder Entnahme bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erläutert (§§ 6b, 6c EStG). Anschließend wird die Besteuerung bei Ausscheiden derselben Wirtschaftsgüter infolge höherer Gewalt dargestellt (R 6.6 EStR)¹³⁴.

2.6.1.3.1.1 Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG bei Land- und Forstwirten

Die steuerlichen Vergünstigungen des § 6b EStG beziehen sich nur auf *Veräußerungen*, nicht dagegen auf Entnahmen. Außerdem gelten sie nur bei Vorgängen der genannten Art im Zusammenhang mit *Betriebsvermögen*. Werden solche Wirtschaftsgüter veräußert, so stimmen Veräußerungserlös und Buchwert i.d.R. nicht überein. Ist der Veräußerungserlös höher (geringer), entsteht ein steuerlicher Veräußerungsgewinn (-verlust). Veräußerungsverluste mindern den laufenden Gewinn. Im weiteren Verlauf interessiert vor allem die steuerliche Behandlung eines etwaigen Veräußerungsgewinns.

Veräußerungsgewinn i.S.d. § 6b EStG ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt (§ 6b Abs. 2 EStG). Buchwert ist der Wert, mit dem ein Wirtschaftsgut nach § 6 EStG anzusetzen ist. Daraus folgt, dass bei abnutzbaren Anlagegütern auch noch AfA nach § 7 EStG, erhöhte AfA sowie etwaige Sonder-AfA für den Zeitraum vom letzten Bilanzstichtag bis zum Veräußerungszeitpunkt vorgenommen werden können (R 6b.1 Abs. 2 EStR).

Veräußerungsgewinne i.S.d. § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG können auf die Anschaffungskosten neu beschaffter Ersatzwirtschaftsgüter übertragen werden. Übertragen bedeutet, dass der entsprechende Veräußerungsgewinn vom Buchwert der neu beschafften Wirtschaftsgüter abgezogen wird (§ 6 Abs. 1 EStG). Die Übertragung des Veräußerungsgewinns ist an bestimmte Bedingungen geknüpft (§ 6b Abs. 4 EStG): Die Veräußerungsgüter müssen mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anla-

¹³⁴ Ausführliches dazu siehe LEINGÄRTNER & KANZLER, *Besteuerung*, Kap. 31. Zu empfehlen ist auch der Beitrag von HÖGE, *6b-Rücklage*, 2014 mit Hinweisen zur Steuergestaltung und wichtigen Aspekten aus der Praxis.

gevermögen des Betriebs gehört haben. Außerdem gilt, dass nicht nur die Wirtschaftsgüter *von* denen, sondern auch *auf* die ein Veräußerungsgewinn übertragen wird, zum Anlagevermögen des Betriebes oder eines anderen Betriebes des Steuerpflichtigen gehören müssen¹³⁵. Dadurch werden keine Steuern gespart, sondern lediglich *gestundet* (der Steuerpflichtige hat jedoch einen Liquiditäts- und Zinsvorteil). Denn werden die neu angeschafften Wirtschaftsgüter später veräußert oder entnommen, werden die stillen Reserven wieder aufgedeckt. Bei *abnutzbaren* Wirtschaftsgütern geschieht dies bereits während des Abschreibungszeitraumes, da die neuen Buchwerte und somit die steuermindernde Wirkung der AfA entsprechend geringer ist. Die stillen Reserven werden also sukzessiv über den Zeitraum der Nutzungsdauer aufgelöst. Bei *nicht abnutzbaren* Wirtschaftsgütern (Grund & Boden) erfolgt die Besteuerung der stillen Reserven erst bei einer Veräußerung oder Entnahme. In der Landwirtschaft liegt dieser Zeitpunkt häufig in sehr weiter Ferne¹³⁶.

Zu den Bedingungen ist aus aktuellem Anlass noch auf Folgendes hinzuweisen: Häufig ist es wegen des hart umkämpften Bodenmarktes schwierig, eine passende Fläche zur Reinvestition zu bekommen. Zur Vermeidung der Besteuerung müssen daher manche Landwirte Kompromisse eingehen und Flächen kaufen, die verpachtet sind oder weit vom Hof entfernt liegen. Verpachtete Flächen sind nur begünstigtes Anlagevermögen i.S.d. § 6b EStG, wenn innerhalb von zwölf Monaten mit einer Eigenbewirtschaftung begonnen wird¹³⁷. Ist letzteres nicht möglich, kann durch eindeutige Mitteilung an das Finanzamt die Fläche dem begünstigten gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet werden, sofern die Fläche nicht mehr als 100 km von der eigenen Hofstelle entfernt liegt. Sollte eine mehr als 100 km entfernte Fläche innerhalb von zwölf Monaten selbst bewirtschaftet werden, entsteht ein zweiter luf Betrieb und eine Übertragung der 6b-Rücklage in den neuen Betrieb ist möglich.

Die Übersicht 9 vermittelt einen Überblick von welchen Wirtschaftsgütern der Gewinn auf welche übertragen werden kann.

¹³⁵ Dabei gilt, dass Veräußerungsgewinne aus einem luf Betrieb auf einen anderen luf Betrieb oder Gewerbebetrieb übertragen werden können. Hingegen können Veräußerungsgewinne aus einem Gewerbebetrieb nicht auf einen luf Betrieb übertragen werden (§ 6b Abs. 4 Satz 2 EStG).

¹³⁶ Wenn der Hof auf den Hofnachfolger im Ganzen unentgeltlich übertragen wird (Regelfall), sind beim Hofnachfolger die Buchwerte des bisherigen Hofinhabers fortzuführen (§ 6 Abs. 3 EStG). Das bedeutet, die stillen Reserven werden ggf. – wenn überhaupt – erst nach mehreren Generationen aufgedeckt.

¹³⁷ Urteil des BFH vom 19. 7. 2011 – IV R 10/09. Siehe auch HÖGE, *6b-Rücklage*, 2014, S. 77.

Übersicht 9: Übertragungsmöglichkeiten aufgedeckter stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter

	Übertragung der Gewinne auf:			
	Grund & Boden	Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden	Gebäude	Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter
Veräußerungsgewinn aus:				
Grund & Boden	ja, zu 100 %	ja, zu 100 %	ja, zu 100 %	nein
Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden	nein	ja, zu 100 %	ja, zu 100 %	nein
Gebäude	nein	nein	ja, zu 100 %	nein
Anteile an Kap.Ges. im Betriebsvermögen von Personenunternehmen	nein	nein	ja, bis 500.000 €	ja, bis 500.000 €

Quelle: Eigene Darstellung nach LEINGÄRTNER & KANZLER, *Besteuerung*, Kap. 31, Rz. 55 auf Grundlage des § 6b Abs. 1 und Abs. 10 Sätze 1 und 2 EStG.

Auf einzelne Erläuterungen wird hier verzichtet. Grundsätzlich gilt dabei, dass ein Veräußerungsgewinn immer nur auf ein Wirtschaftsgut gleicher oder kürzerer Nutzungsdauer übertragen werden kann. Der übertragbare Veräußerungsgewinn ist von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten solcher Wirtschaftsgüter abziehbar, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im *vorangegangenen* Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden sind (§ 6b Abs. 1 Satz 1 EStG). Erfolgt dies nicht, kann eine den Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden (§ 6b Abs. 3 Satz 1 EStG). Damit ist der Veräußerungsgewinn zunächst auch neutralisiert. Diese sog. 6b-Rücklage kann in den nächsten vier (bei Gebäuden ggf. bis zu sechs) Jahren auf Ersatzwirtschaftsgüter übertragen werden.

Sofern die Übertragung nach Ablauf dieser Frist nicht erfolgt, ist die Gewinnrücklage gewinnerhöhend aufzulösen. Der Gewinn wird dann in den laufenden Gewinn und damit zum normalen Tarif in die Besteuerung einbezogen. Des Weiteren gilt nach § 6b Abs. 7 EStG, dass der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes *volle* Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % (ohne Zinseszins) des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen ist.

Schließlich ist anzumerken, dass für *Überschussrechner* (und für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, § 13a EStG) weitgehend dieselben Regelungen gelten (§ 6c EStG). Im weiteren Verlauf der Arbeit wird der Übersicht halber nur auf den § 6b EStG hingewiesen, der für die hier im Vordergrund stehenden Betriebe mit Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gilt.

Rücklagenbildung für Betriebsveräußerungsgewinne

Eine Rücklage nach § 6b EStG kann auch gebildet werden, wenn der Steuerpflichtige seinen Betrieb im Ganzen veräußert. Dabei ist allerdings Folgendes zu beachten: Wenn der Steuerpflichtige auf den Veräußerungsgewinn ganz oder teilweise § 6b EStG anwendet, entfällt für den verbleibenden Gewinn die Steuerbegünstigung nach §§ 14, 16, 34 EStG völlig (§ 34 Abs. 1 Satz 4 EStG). Stattdessen wird er als laufender Gewinn behandelt¹³⁸. Wird die Rücklage innerhalb der Reinvestitionsfrist nicht auf ein Reinvestitionsobjekt übertragen, sondern gewinnerhöhend aufgelöst, kann eine Tarifvergünstigung für den nachträglichen Gewinn ebenfalls *nicht* in Anspruch genommen werden (H 16.9 EStR). Dieser ist dann kein begünstigter Veräußerungsgewinn, sondern laufender Gewinn.

Veräußert ein Gesellschafter seinen *Mitunternehmeranteil*, kann er die Steuerbegünstigung nach § 6b EStG in Anspruch nehmen, soweit ihm begünstigte Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens anteilig gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnen sind. Der begünstigte Veräußerungsgewinn ergibt sich in diesem Fall aus dem anteiligen Veräußerungspreis des Mitunternehmeranteils, soweit er auf begünstigte Wirtschaftsgüter entfällt, abzüglich der anteiligen Buchwerte¹³⁹. Nimmt ein Gesellschafter bei Veräußerung des ganzen Betriebs einer Personengesellschaft § 6b in Anspruch, so bleiben die Veräußerungsgewinne der anderen Gesellschafter, die sich nicht für § 6b EStG entschieden haben, nach §§ 14, 16, 34 EStG begünstigt.

2.6.1.3.1.2 Rücklagen für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR

Stille Reserven (Veräußerungsgewinne) werden auch aufgedeckt, wenn ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens infolge höherer Gewalt (z.B. Verkehrsunfall, Feuer, Sturm) oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs (z.B. Enteignung) aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. In diesen Fällen besteht nach R 6.6 EStR die Möglichkeit, den Veräußerungsgewinn auf ein *funktionsgleiches* Ersatzwirtschaftsgut zu übertragen.

Im Gegensatz zum § 6b EStG gilt R 6.6 EStR auch für Maschinen, Vieh und Umlaufvermögen. Die Reinvestitionsfrist wurde mit Urteil des BFH vom 12.01.2012¹⁴⁰

¹³⁸ Urteil des BFH vom 04.02.1982 – IV R 150/78. Siehe dazu auch LEINGÄRTNER & KANZLER, *Besteuerung*, Kap. 31, Rz. 77.

¹³⁹ Urteil des BFH vom 25.4.1985 – IV R 83/83.

¹⁴⁰ Urteil des BFH vom 12.01.2012 – IV R 4/09.

an die des § 6b EStG angepasst und beträgt seitdem vier Jahre (bei Gebäuden ggf. bis zu sechs Jahre). Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass bei Auflösung einer Rücklage nach R 6.6 EStR *kein* Zinszuschlag vorzunehmen ist.

Die Regelungen der R 6.6 EStR spielen meist im Zusammenhang mit Entschädigungs- oder Schadenersatzleistungen eine Rolle. Sofern solche inklusive Umsatzsteuer kalkuliert werden, gilt¹⁴¹: „Wird einem vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer anlässlich eines Versicherungsfalls der Wiederbeschaffungswert einschließlich Umsatzsteuer ersetzt, so kann auch der auf die Umsatzsteuer entfallende Entschädigungsbetrag in eine Rücklage für Ersatzbeschaffung eingestellt werden“.

Die Vergünstigungen des R 6.6. EStR gelten auch für den Einnahme-Überschuss-Rechner (R 6.6 Abs. 5 EStR).

2.6.1.3.2 Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs

Eine Betriebsveräußerung liegt vor, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Betriebes oder Teilbetriebes in einem einheitlichen Vorgang an einen Erwerber veräußert werden. Um eine Betriebsaufgabe handelt es sich, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem Schritt oder in einem Zeitraum von bis zu sechs Monaten an mehrere Erwerber veräußert oder in das Privatvermögen überführt werden¹⁴². Nach § 14 EStG gehören zu den Einkünften aus LuF auch Gewinne (oder Verluste), die aus der Veräußerung des Betriebs, eines Teilbetriebs (z.B. forstwirtschaftlicher Teil eines gemischten LuF Betriebs) oder eines Mitunternehmeranteils erzielt werden. Durch den Verweis des § 14 Satz 2 EStG auf § 16 EStG (Veräußerung eines Gewerbebetriebs) gelten die dort genannten Voraussetzungen entsprechend. Daher ist die Betriebsaufgabe (Überführung in Privatvermögen) mit der Veräußerung gleichzusetzen (§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG). Außerdem wird für den Veräußerungs- oder Entnahmegewinn unter bestimmten Umständen ein Freibetrag gewährt (§ 16 Abs. 4 EStG). In jedem Fall gilt ein günstigerer Tarif (§ 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 EStG). Voraussetzung für die Anerkennung der Betriebsveräußerung oder -entnahme ist, dass die *wesentlichen Betriebsgrundlagen* veräußert bzw. ins Privatvermögen überführt werden¹⁴³. Als wesentliche Grundlagen gelten nach gefestigter Rechtsprechung des BFH 90 % der Eigentumsflächen des Betriebs – hingegen i.d.R. nicht die Hof-

¹⁴¹ Urteil des BFH vom 24.06.1999 – IV R 46/97.

¹⁴² Vgl. HÖGE, *Veräußerung*, 2014, S. 81.

¹⁴³ Siehe dazu LEINGÄRTNER & STEPHANY, *Besteuerung*, Kap. 50.

stelle, die Betriebsgebäude, das Umlaufvermögen sowie Produktions- und Lieferrechte¹⁴⁴.

2.6.1.3.2.1 Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns

Bei der Veräußerung eines Betriebes ergibt sich der Veräußerungsgewinn aus dem Veräußerungserlös abzüglich der Veräußerungskosten sowie dem Buchwert¹⁴⁵ der Wirtschaftsgüter (§ 16 Abs. 2 Satz 1 EStG). Werden dem Veräußerer Verbindlichkeiten erlassen (vom Käufer übernommen), die bei der Veräußerung im Betriebsvermögen verbleiben, erhöht dies den Veräußerungsgewinn (Einzelheiten in H 16.9 EStR). Veräußerungskosten sind nur solche Aufwendungen, die in unmittelbarer sachlicher Beziehung zum Veräußerungsgeschäft stehen wie bspw. Notariatskosten, Maklerprovision, Beratungshonorar oder Verkehrssteuern¹⁴⁶. Sofern einzelne Wirtschaftsgüter unterschiedlich behandelt werden, ist eine Aufteilung des Gesamtpreises erforderlich. So dürfen etwa Veräußerungsverluste, die bei dem auf den mit Pauschalwerten des § 55 EStG bewerteten Boden entstehen, nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden (§ 55 Abs. 6 EStG). Eine Aufteilung ist des Weiteren auch wegen der getrennten Bilanzierung beim Erwerber nötig. Die Aufteilung des Veräußerungserlöses hat i.d.R. nach den Teilwerten gemäß der Proportionalmethode zu erfolgen¹⁴⁷.

Neben den aktiven Wirtschaftsgütern sind auch bestimmte Passivposten in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns einzubeziehen. Dazu gehören insbesondere vorhandene Rücklagen aus Veräußerungsgewinnen nach § 6b EStG einschließlich des Zinszuschlags nach § 6 Abs. 7 EStG, Rücklagen für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR sowie Rückstellungen für Wertberichtigungen (H 16.9 EStR). Die Auflösung dieser Posten erhöht den Veräußerungsgewinn¹⁴⁸.

¹⁴⁴ Z.B. Urteil des BFH vom 01.02.1990 – IV R 8/89. Zu Besonderheiten bei Pachtbetrieben und anderen Sonderfällen siehe LEINGÄRTNER & STEPHANY, *Besteuerung*, Kap. 50, Rz. 13 ff.; FELSMANN & GIERE, *Einkommensbesteuerung*, Abschn. D, Tz. 66 ff.

¹⁴⁵ Die Buchwerte der Wirtschaftsgüter sind der Bilanz zu entnehmen. Bei nichtbuchführenden Landwirten müssen die Buchwerte nach den für die Buchführung geltenden Grundsätzen gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt werden. Dabei ist davon auszugehen, dass von Bewertungswahlrechten, z.B. für Vieh und Feldinventar, kein Gebrauch gemacht wurde (R 14 Abs. 1 EStR).

¹⁴⁶ Vgl. ALTHEOEFER et al., *Besteuerung*, 2009, S. 436, Rz. 933. Siehe auch FELSMANN & GIERE, a.a.O., Abschn. D, Rz. 157 ff. Die Grunderwerbsteuer wird i.d.R. vom Käufer getragen und gehört daher meistens *nicht* zu den Veräußerungskosten.

¹⁴⁷ Urteil des BFH vom 16.12.1981 – I R 131/78. Siehe auch LEINGÄRTNER & STEPHANY, a.a.O., Kap. 50, Rz. 77.

¹⁴⁸ Siehe dazu auch FELSMANN & GIERE, a.a.O., Abschn. D, Rz. 141 f.

Im Rahmen der Betriebsaufgabe gilt grundsätzlich das Gleiche wie bis hierhin für die Veräußerung dargelegt. Da allerdings kein Veräußerungspreis vorhanden ist, sind nach § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG die einzelnen Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert (§ 9 Abs. 2 BewG) anzusetzen. Dabei ist vom Einzelveräußerungspreis der einzelnen Wirtschaftsgüter auszugehen¹⁴⁹.

Der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn ist dem Kalenderjahr hinzuzurechnen, indem er entstanden ist (§ 14 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG). Er ist daher nicht wie sonst üblich auf zwei Wirtschaftsjahre zu verteilen.

2.6.1.3.2.2 Abgrenzung des Veräußerungsgewinns vom laufenden Gewinn

Die hier interessierenden steuerlichen Vergünstigungen gelten nur für den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn, dagegen nicht für den laufenden Gewinn. Aus diesem Grund muss der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn vom laufenden Gewinn abgegrenzt werden. Der *laufende Gewinn* ist der nach allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermittelnde Betriebsgewinn des letzten (Rumpf-)Wirtschaftsjahres. Dazu gehören Gewinne, die während und nach der Aufgabe eines Betriebs aus normalen Geschäften anfallen (Einzelheiten siehe H 16.9 EStG).

Eine besondere Problematik betrifft die Veräußerung des Umlaufvermögens¹⁵⁰. Bei einer *Betriebsveräußerung* zählt grundsätzlich der gesamte dabei entstehende Gewinn zum begünstigten Gewinn, also auch soweit er auf die Veräußerung auf Umlaufvermögen fällt. Bei der *Betriebsaufgabe* ist hingegen zu differenzieren. Nicht zum begünstigten Aufgabegewinn zählen die *betriebsgewöhnlichen* Geschäfte. Davon ist auszugehen, wenn das Umlaufvermögen im Rahmen der Betriebsaufgabe an den *bisherigen Abnehmerkreis* dieser Produkte verkauft wird. Wird daher der Betrieb im Ganzen verpachtet, anschließend ins Privatvermögen überführt und an den *Pächter* Umlaufvermögen veräußert (z.B. Feldinventar und stehende Ernte, unfertiges Vieh, u.U. Maschinen), können die daraus erzielten Gewinne zum vergünstigten Gewinn gehören.

¹⁴⁹ Urteil des BFH vom 05.11.1981 – IV R 103/79.

¹⁵⁰ Vgl. LEINGÄRTNER & STEPHANY, *Besteuerung*, Kap. 50, Rz. 99.

2.6.1.3.2.3 Die Besteuerung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns

Für Veräußerungs- und Aufgabegewinne gilt unter bestimmten Voraussetzungen ein Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG; H 16.11; R 16.13 EStR) sowie in jedem Fall ein günstigerer Tarif (§ 34 Abs. 1-3 EStG).

Voraussetzung für die Gewährung des *Freibetrags* ist, dass der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder dauerhaft berufsunfähig ist. In diesem Fall wird der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn zur Einkommensbesteuerung nur herangezogen, soweit er bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes den Wert von 45.000 € übersteigt. Liegt der Gewinn höher, wird der Freibetrag abgebaut, sodass er ab einem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn von 181.000 € ganz entfällt. Dieser Betrag wird wohl in den allermeisten Fällen überschritten werden, sodass er im hier zu behandelnden Zusammenhang nur selten zu beachten ist. Der Freibetrag wird dem Steuerpflichtigen nur einmal gewährt; nicht verbrauchte Teile des Freibetrags können nicht bei einer anderen Veräußerung in Anspruch genommen werden¹⁵¹. Sofern ein Freibetrag in Anspruch genommen werden kann, ist er vom Veräußerungs- oder Aufgabegewinn abzuziehen. Für den verbleibenden Betrag kommen dann zwei Steuervergünstigungen in Betracht:

- Die sog. *Fünftelregelung* nach § 34 Abs. 1 EStG. Diese gilt grundsätzlich für außerordentliche Einkünfte und ist an keine speziellen Regelungen gebunden.
- Der *ermäßigte Steuersatz* nach § 34 Abs. 3 EStG. Dieser gilt nur im Rahmen der Betriebsveräußerung oder -aufgabe. Wiederum muss der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet haben oder dauerhaft berufsunfähig sein. Diese Ermäßigung kann der Steuerpflichtige nur *einmal im Leben* in Anspruch nehmen, selbst dann, wenn der Steuerpflichtige mehrere Veräußerungs- oder Aufgabegewinn im Veranlagungszeitraum erzielt. Allerdings ist die Inanspruchnahme einer Steuerermäßigung vor dem 01.01.2001 unbeachtlich (R 34.5 Abs. 2 EStR).

Bei der *Fünftelregelung* werden außerordentliche Einkünfte mit dem Steuersatz belastet, der sich ergeben würde, wenn im Jahr des Bezugs nur ein Fünftel der außeror-

¹⁵¹ Bis zum 31.12.1995 war der Freibetrag noch objektgebunden, d.h. er konnte bei der Veräußerung oder Aufgabe mehrerer Betriebe des Steuerpflichtigen mehrmals in Betracht kommen. Dies gilt heute nicht mehr (R 16.9 EStR)

dentlichen Einkünfte erzielt worden wäre. Die Berechnung der Steuer erfolgt dann in vier Schritten¹⁵²:

1. Schritt: Es wird das zu versteuernde Einkommen ohne den Veräußerungsgewinn ermittelt (sog. verbleibendes zu versteuerndes Einkommen = vzvE) und die sich unter Anwendung des Regeltarifs ergebende Steuerlast berechnet.
2. Anschließend wird das vzvE um ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte erhöht. Darauf wird wiederum der Regeltarif angewendet, sodass sich eine neue Steuerlast ergibt.
3. Die Differenz der in den Schritten 1 und 2 errechneten Einkommensteuer wird mit fünf multipliziert.
4. Die Ergebnisse aus den Schritten 1 und 3 sind zu addieren.

Zur Verdeutlichung der Vorgehensweise wird auf die Übersicht 10 verwiesen.

Übersicht 10: Beispiel zur Anwendung der Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 EStG (Werte in €)

	1/5-Regelung			Regelbesteuerung
1. Schritt				
+ Einkünfte aus LuF	45.000			45.000
+ Veräußerungsgewinn	430.000			430.000
= Gesamtbetrag der Einkünfte	475.000			475.000
– Sonderausgaben	11.000			11.000
= zu versteuerndes Einkommen	464.000			464.000
– Veräußerungsgewinn	430.000			
= Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen	34.000			
Steuerbelastung laut Splitting Tabelle 2014*	3.690	3.690	3.690	178.402
2. Schritt				
Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen	34.000			
+ 1/5 des Veräußerungsgewinns	86.000			
= Summe	120.000			
Steuerbelastung laut Splitting-Tabelle 2014*	33.922	33.922		
3. Schritt				
Differenz aus Schritt 1 und 2		30.232		
Differenz x 5			151.160	
4. Schritt				
Gesamtbelastung (Summe aus Schritt 1 und 3)			154.850	178.402

Quelle: Eigene Darstellung. Weitere Beispiele finden sich im H 34.2 EStR. * Ohne Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer.

¹⁵² Vgl. LEINGÄRTNER & STEPHANY, *Besteuerung*, Kap. 50, Rz. 133.

Bei der Fünftelregelung beschränkt sich die Steuerermäßigung auf eine Progressionsglättung. Sie wird (mit Recht) damit begründet, dass die innerhalb vieler Jahre gebildeten stillen Reserven auf einmal realisiert werden und dass diese Zusammenballung von Einkünften in unzumutbarer Weise von der Steuerprogression getroffen würde¹⁵³. Wenn der Steuerpflichtige allerdings bereits aufgrund seiner nicht-begünstigten Einkünfte bereits den Spitzensteuersatz erreicht hat, genießt er keinerlei Vergünstigung mehr für die außerordentlichen Einkünfte. Liegen nur niedrige Einkünfte und hohe außerordentliche Einkünfte vor, bringt die Ermäßigung ebenso keine oder nur geringe Vorteile. Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn statt nach der Fünftelregelung mit einem *ermäßigten Steuersatz* besteuert werden. Dieser beträgt 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die Einkommensteuer nach den gesamten zu versteuernden Einkommen zu bemessen wäre – jedoch mindestens 14 % (Eingangssteuersatz). Der ermäßigte Steuersatz gilt für einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn von bis zu fünf Millionen Euro. In der Landwirtschaft wird der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn meistens darunter liegen. Zum besseren Verständnis ist in der Übersicht 11 ein Beispiel zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes dargestellt.

Übersicht 11: Beispiel zur Anwendung der ermäßigten Steuersatzes nach § 34 Abs. 3 EStG

	Ermäßigter Steuersatz		Regelbesteuerung
1. Schritt			
+ Einkünfte aus LuF	45.000 €		45.000 €
+ Veräußerungsgewinn	430.000 €		430.000 €
= Gesamtbetrag der Einkünfte	475.000 €		475.000 €
– Sonderausgaben	11.000 €		11.000 €
= zu versteuerndes Einkommen	464.000 €		464.000 €
– Veräußerungsgewinn	430.000 €		
= Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen	34.000 €		
Steuerbelastung laut Splitting Tabelle 2014*	3.690 €	3.690 €	178.402 €
Durchschnittlicher Steuersatz (178.402 : 464.000)			38,45 %
56 % des durchschnittlichen Steuersatzes			21,53 %
2. Schritt			
Veräußerungsgewinn	430.000 €		
Multipliziert mit 56 % des durchschn. Steuersatzes		92.584 €	
3. Schritt			
Gesamtbelastung (Summe aus Schritt 1 und 2)		96.274 €	178.402 €

Quelle: Eigene Darstellung nach § 34 Abs. 3 EStG. * Ohne Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer.

¹⁵³ Vgl. KÖHNE & WESCHE, *Steuerlehre*, 1995, S. 457.