

# Wirkungsweise des § 6b EStG und Auswirkungen auf den Bodenmarkt

*Der anhaltende Anstieg der Bodenpreise erzeugt stille Reserven, die beim späteren Verkauf der Flächen versteuert werden müssen. Mit der 6b-Rücklage kennt das Einkommensteuerrecht ein Instrument, mit dem Veräußerungsgewinne gestundet werden können.*

Der Paragraph 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) begünstigt bei Land- und Forstwirten Veräußerungsgewinne, insbesondere jene von Grund und Boden. Vom Charakter handelt es sich um eine Reinvestitionsvergünstigung. Sie stellt heute ein kaum noch wegzudenkendes Gestaltungsinstrument bei der Einkommensbesteuerung von Landwirten dar. Hierdurch lässt sich die Sofortbesteuerung stiller Reserven vermeiden. Wie der § 6b funktioniert, soll im Folgenden am Beispiel von Ackerbauer Hans Meier erläutert werden. Der bewirtschaftet als Einzelunternehmer einen landwirtschaftlichen Ackerbaubetrieb im Haupterwerb. Am 15. Mai 2016, also im Wirtschaftsjahr 2015/16, veräußert er seine Fläche „Am

Spring“. Die Fläche besteht aus drei Flurstücken und hat zusammen eine Größe von 21,09 ha, wie in Tabelle 1 zu sehen ist. Die Anschaffungskosten der Flächen betragen zusammen 377.261,86 € (17.888 €/ha). Der Landwirt veräußert die Flächen zu einem Preis von 585.000 €. Die daraus resultierende Gewinn- und Verlustrechnung ist in Tabelle 2 auf Seite 20 dargestellt. Es ergibt sich ein Veräußerungsgewinn von 207.738,14 €, da dem Veräußerungserlös von 585.000 € die historischen Anschaffungskosten von 377.261,86 € entgegengestellt werden. Landwirt Meier veräußert den Boden für 27.738 €/ha – eine Wertsteigerung von 55 % gegenüber seinen Anschaffungskosten. Normalerweise müsste der Ackerbauer diesen Veräußerungsgewinn nun mit seinem regulären Einkommensteuersatz versteuern. Ohne den Veräußerungsgewinn aus dem Boden hätte Landwirt Meier 2015/16 nur einen Gewinn von knapp 12.500 € erzielt, da das Wirtschaftsjahr für ihn nicht ganz so gut wie die Jahre davor lief. Durch den Veräußerungsgewinn aus dem Boden-

**Tabelle 1: Flächenverzeichnis von Ackerbauer Hans Meier**

Konto		A./H.-Datum	Anschaffungs-/ Herstellungskosten (historisch)	a) Zugänge b) Zuschreibung c) Umbuchung d) Abgänge e) Zuschüsse f) Kürzung IAB
		Werte in €		
1		2 (+)	3-5 (±)	
101 001	Am Spring 1	75.759 m <sup>2</sup>	01. 02. 2010	136.297,93 d -136.297,93
101 002	Am Spring 2	74.561 m <sup>2</sup>	01. 02. 2010	137.658,64 d -137.658,64
101 003	Am Spring 3	60.626 m <sup>2</sup>	01. 02. 2010	103.305,29 d -103.305,29
101 004	Denkmalsberg	11.525 m <sup>2</sup>	30. 12. 2014	13.402,29
101 005	Schiefer Turm	3.697 m <sup>2</sup>	01. 02. 2011	6.503,89

Die historischen Anschaffungskosten der Flächen „Am Spring“ betragen zusammen 377.261,86 €, was einem Preis von 17.888 €/ha entspricht.

# B

verkauf von 207.738,14 € erhöht sich der Gewinn aber auf 220.238,14 €.

Landwirt Meier ist alleinstehend und müsste bei einem Gewinn von 220.238,14 € rund 84.000 € Einkommensteuer und 4.620 € Soli-Zuschlag bezahlen. Er käme auf eine Durchschnittsbelastung von 40,35 %.

Hier kann § 6b EStG wirken. Dieser erlaubt es Landwirt Meier, den Veräußerungsgewinn aus dem Bodenverkauf in eine Rücklage einzustellen, sodass er diese erst einmal nicht (unter Umständen auch nie, siehe weiter unten) ver-

steuern muss. In der Gewinn- und Verlustrechnung stellt sich dies entsprechend der Tabelle 3 dar. Der Veräußerungsgewinn wird „unten“ in der Gewinn- und Verlustrechnung wieder abgezogen. Das Einstellen in die 6b-Rücklage wirkt hier wie eine Betriebsausgabe, sodass innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung der Veräußerungsgewinn neutralisiert wird. Bedingung für die Bildung der 6b-Rücklage ist die mindestens sechsjährige Zugehörigkeit der veräußerten Flächen zum Anlagevermögen des Landwirtschaftsbetriebes.

**Tabelle 2: Auszug aus der Gewinn- und Verlustrechnung von Ackerbauer Hans Meier im Wirtschaftsjahr 2015/16**

Konto	BMEL-Code	Einnahme/ Ausgabe	Bestands- änderung/ Abschreibung	Natural- entnahme/ Privatanteil	Ertrag/ Aufwand Geschäftsjahr	Ertrag/ Aufwand Vorjahr
(1)		(2) €	(3) €	(4) €	(5) €	(6) €
96.101 Acker- und Gartenland	2461	<b>585.000,00</b>	<b>-377.261,86</b>		<b>207.738,14</b>	
96.160 Maschinen, Geräte	2462					8.005,89
96.240 Schlepper	2462					15.854,12
96.239 Geringwertige W.-Güter	2463	2.268,91	-1,00		2.267,91	

Per Saldo ergibt sich ein Veräußerungsgewinn von 207.738,14 €, da dem Veräußerungserlös von 585.000 € die historischen Anschaffungskosten von 377.261,86 € entgegengestellt werden.

**Tabelle 3: Übertragung des Veräußerungsgewinns in die 6b-Rücklage**

Konto	BMEL-Code	Einnahme/ Ausgabe	Bestands- änderung/ Abschreibung	Natural- entnahme/ Privatanteil	Ertrag/ Aufwand Geschäftsjahr	Ertrag/ Aufwand Vorjahr
(1)		(2) €	(3) €	(4) €	(5) €	(6) €
56.160 Maschinen, Geräte	2872					-8.394,47
56.032 Einst. in SoPo m. Rückl.-Ant. nach § 6b EStG	2892		-207.738,14		<b>-207.738,14</b>	
56.578 Zeitraumfremder Aufwand, Ertrag	2895	-1.352,40			-1.352,40	-2.337,37
	2896	-1.352,40	-207.738,14		-209.090,54	-24.620,96

§ 6b EStG erlaubt es Landwirt Meier, den Veräußerungsgewinn aus dem Bodenverkauf in eine Rücklage einzustellen, sodass er diesen erst einmal nicht versteuern muss.

Landwirt Meier hat nun sechs Jahre Zeit, neue Flächen zu kaufen, auf die er diese Rücklage dann überträgt. Die Rücklage wird in der Bilanz von den Anschaffungskosten abgezogen. Somit wäre ein Steuerstundungseffekt erreicht. Sollten die neuen Flächen nicht veräußert werden, kann die Steuer theoretisch auf unbegrenzte Zeit gestundet werden; das heißt, die Steuerlast tritt nie ein.

Die Rücklage kann nicht nur auf Flächen übertragen werden, die nach dem Wirtschaftsjahr gekauft werden, sondern auch auf Flächen, die im gleichen Wirtschaftsjahr oder im Wirtschaftsjahr davor angeschafft wurden. Landwirt Meier hatte im Wirtschaftsjahr 2014/15 Flächen erworben, auf die er einen Teil der 6b-Rücklage nun überträgt, dargestellt in Tabelle 4.

Für die Flurstücke „Schlauchacker“ und „Hempelsdorfer Kurve“ zahlte Landwirt Meier 6.635,73 € beziehungsweise 42.037,14 €. Zur Erinnerung: Der Veräußerungsgewinn aus dem Bodenverkauf betrug 207.738,14 €, die nun in der 6b-Rücklage „geparkt“ sind. Ein Teil der Rücklage wird jetzt auf die beiden im Vorjahr angeschafften Flurstücke übertragen, sodass diese in der Bilanz mit einem Wert von 0 € stehen. In der 6b-Rücklage verbleiben 158.889,77 €. Diese werden auf der Passivseite der Bilanz als „steuerfreie Rücklage“ ausgewiesen, nachzulesen in Tabelle 5.

Landwirt Meier zahlt nicht – wie oben dargestellt – 88.620 € Steuern, sondern bei einem Gewinn von 12.500 € nicht einmal 800 €, also fast 88.000 € weniger.

Der Ackerbauer hat nun sechs Jahre Zeit, die restliche 6b-Rücklage in Höhe von 158.889,77 € auf neue Flächen zu übertragen. Er muss also neue Flächen in dieser Frist kaufen. Er kann die Rücklage im Übrigen auch auf Gebäude oder Aufwuchs auf landwirtschaftlichen Flächen übertragen. Sollte ihm dies nicht gelingen, kommt es zu einer Nachversteuerung und zu einer 6%-igen Zinsstrafe pro Jahr. Der Landwirt hat damit unheimlich Druck, neue Flächen zu kaufen, um seine 6b-Rücklage „loszuwerden“. Falls nicht, droht eine erhebliche Steuernach-

**Tabelle 4: Übertragung eines Teils der 6b-Rücklage auf andere Betriebsflächen**

Konto	A./H.-Datum BMEL-Code	Anschaffungs-/Herstellungskosten (historisch)	Abschreibungen (kumuliert)						Buchwert Vorjahr
			a) Zugänge	b) Zuschreibung	c) Umbuchung	d) Abgänge	e) Zuschüsse	f) Kürzung IAB	
			Werte in €						
(1)		2 (+)	3-5 (±)	6 (-)	7(=)	8			
100 111 Schlauchacker	24. 06. 2015	6.635,73	e	-6.634,73	1,00	6.635,73			
100 112 Hempelsdorfer Kurve	26. 05. 2015	42.037,14	a	177,50	1,00	42.037,14			
101 001 Am Spring 1	01. 02. 2010	136.297,93	d	-136.297,93	0,00	136.297,93			
101 002 Am Spring 2	01. 02. 2010	137.658,64	d	-137.658,64	0,00	137.658,64			
101 003 Am Spring 3	01. 02. 2010	103.305,29	d	-103.305,29	0,00	103.305,29			
101 004 Denkmalsberg	30. 12. 2014	13.402,29				13.402,29			
101 005 Schiefer Turm	01. 02. 2011	6.503,89				6.503,89			

Die 6b-Rücklage kann auch auf Flächen übertragen werden, die im gleichen Wirtschaftsjahr oder im Wirtschaftsjahr davor angeschafft wurden. Landwirt Meier hatte im Wirtschaftsjahr 2014/15 Flächen (Schlauchacker, Hempelsdorfer Kurve) erworben, auf die er einen Teil der 6b-Rücklage nun überträgt.

zahlung. Dies führt dazu, dass er bereit ist, für Flächen deutlich mehr auszugeben, als er es ohne 6b-Rücklage wäre. In seine Betrachtung muss er die über ihm schwebende, drohende Steuerlast mit einbeziehen.

Ältere Studien wie die von Prof. Enno Bahrs aus dem Jahr 2003<sup>1</sup> kommen zu dem Ergebnis, dass „6b-Landwirte“ bereit sind, bis zu zweimal mehr zu zahlen als Kollegen ohne 6b-Rücklage im Gepäck. Aufgrund der seitdem gestiegenen Bodenpreise dürfte sich dieser Effekt weiter verstärkt haben.

Neben Prof. Bahrs betont auch die Bund-Länder-Arbeitsgruppe Bodenmarktpolitik in ihrem Bericht aus 2015<sup>2</sup>, dass die 6b-Rücklage zu tendenziell steigenden Kaufwerten am Bodenmarkt führt. Diese Rücklage lässt sich übrigens

nicht nur in den Grenzen eines Bundeslandes übertragen, sondern innerhalb Deutschlands – und seit neuestem sogar innerhalb der EU.

Dies sorgt dafür, dass zum Beispiel ein Landwirt, dessen Flächen im Münchner Umland zu Bauland wurden und der diese Flächen zu Höchstpreisen verkauft hat, mit seiner 6b-Rücklage im Gepäck zum Beispiel nach Brandenburg kommt. Hier kauft er dann wieder Flächen, wobei er eine sehr hohe Zahlungsbereitschaft aufweist. Anders gesagt: Er zahlt fast jeden Preis für Flächen, weil sonst die Steuerlast im sechsstelligen Bereich zuschlägt. Dies hat natürlich Einfluss auf den Bodenmarkt vor Ort.

Aufgrund dieses Effektes gibt es zahlreiche Reformvorschläge. So spricht sich Prof. Bahrs

**Tabelle 5: Passivseite der Bilanz von Ackerbauer Hans Meier im Geschäftsjahr 2015/16**

(1)	BMEL-Code	Geschäftsjahr (2) €	Vorjahr (3) €	Veränderung (4) €
<b>A. Eigenkapital</b>				
1. Anfangskapital	1449	1.203.004,40	1.122.856,09	80.148,31
2. Einlagen	1459	7.902,00	31.959,47	-24.057,47
3. Entnahmen	1469	-36.607,21	-56.662,51	20.055,30
4. Gewinn	1479	12.494,08	104.851,35	-92.357,27
<b>Summe Eigenkapital</b>	<b>1499</b>	<b>1.186.793,27</b>	<b>1.203.004,40</b>	<b>-16.211,13</b>
<b>B. Sonderposten mit Rücklageanteil</b>				
1. <u>Steuerfreie Rücklage</u>	1520	<u>158.889,77</u>	0,00	158.889,77
	<b>1523</b>	<b>158.889,77</b>	<b>0,00</b>	<b>158.889,77</b>
<b>C. Rückstellungen</b>				
1. Sonst. Rückstellungen	1538	55.360,00	71.630,00	-16.270,00
	<b>1539</b>	<b>55.360,00</b>	<b>71.630,00</b>	<b>-16.270,00</b>
<b>D. Verbindlichkeiten</b>				
1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	1540	307.875,17	408.633,91	-100.758,74
2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen u. Leist.	1545	505.862,42	747.834,54	-241.972,12
3. Sonstige Verbindlichkeiten	1555	44.123,53	60.112,01	-15.988,48
<b>Verbindlichkeiten</b>	<b>1559</b>	<b>857.861,12</b>	<b>1.216.580,46</b>	<b>-358.719,34</b>
<b>Passiva</b>	<b>1568</b>	<b>2.258.904,16</b>	<b>2.491.214,86</b>	<b>-232.310,70</b>

In der 6b-Rücklage verbleiben 158.889,77 € (Code 1523) . Diese werden auf der Passivseite der Bilanz als „steuerfreie Rücklage“ ausgewiesen.

für eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns mit einer moderaten Pauschalsteuer aus, zum Beispiel 25 %. Der Deutsche Bauernverband (DBV) will ebenfalls den § 6b „flexibilisieren“.<sup>3</sup> Bernhard Forstner und Andreas Tietz vom Braunschweiger Thünen-Institut<sup>4</sup> plädieren für eine Verlängerung der Re-Investitionsfrist von sechs Jahren, um hier „Druck aus dem Kessel zu nehmen“. Der Geschäftsführer der Landgesellschaft Sachsen-Anhalt, Dr. Willy Boß<sup>5</sup>, fordert zusätzlich die Möglichkeit, Reinvestition auch in bewegliche Wirtschaftsgüter, also nicht nur Flächen und Gebäude, möglich zu machen.

Der § 6b ist ein zweischneidiges Schwert für Landwirte. Einerseits profitieren sie in hohem Maße von der Möglichkeit der Stundung der Steuer aus dem Veräußerungsgewinn von Grund und Boden. Andererseits sind die Auswirkungen auf den Bodenmarkt gravierend. Generell sollte der § 6b beibehalten werden, jedoch sollten einige Reformvorschläge, wie die Verlängerung der Re-Investitionsfrist, aufgegriffen werden, um Deformationen am Bodenmarkt zumindest abfedern zu können.

<sup>1</sup> Enno Bahrs: „Bodenkauf als Reinvestitionsfälle – eine deduktive Zahlungsbe-reitschaftsanalyse“, Agrarwirtschaft 52 (2003), Heft 5, S. 234–246

<sup>2</sup> Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Bodenmarktpolitik“: Landwirtschaftliche Bodenmarktpolitik – Allgemeine Situation und Handlungsoptionen, März 2015, S. 20

<sup>3</sup> Deutscher Bauernverband: Position zum Bodenmarkt, Boppard, 2014

<sup>4</sup> Forstner et al.: Aktivitäten von nichtlandwirtschaftlichen und überregional ausgerichteten Investoren auf dem landwirtschaftlichen Bodenmarkt in Deutschland, 2011, S. 60; Tietz & Forstner: Spekulative Blasen auf dem Markt für landwirtschaftlichen Boden. In: Berichte über Landwirtschaft, 2014, Band 92, Ausgabe 3

<sup>5</sup> Protokoll des gemeinsamen Forums des Ausschusses für landwirtschaftliches Boden- und Enteignungsrecht und des Ausschusses Agrarwirtschaftsrecht im Rahmen des 67. Agrarrechtsseminars der DGAR am 1. 10. 2012 in Goslar