

§ 14a

Vergünstigungen bei der Veräußerung bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe

idF des EStG 1990 v. 7. 9. 90 (BGBl. I S. 1898; BStBl. I S. 453),
zuletzt geändert durch das StMBG v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50)

(1) ¹Veräußert ein Steuerpflichtiger nach dem 30. Juni 1970 und vor dem 1. Januar 1996 seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im ganzen, so wird auf Antrag der Veräußerungsgewinn (§ 16 Abs. 2) nur insoweit zur Einkommensteuer herangezogen, als er den Betrag von 90 000 Deutsche Mark übersteigt, wenn

1. der für den Zeitpunkt der Veräußerung maßgebende Wirtschaftswert (§ 46 Bewertungsgesetz) des Betriebs 40 000 Deutsche Mark nicht übersteigt,
2. die Einkünfte des Steuerpflichtigen im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 2 bis 7 in den dem Veranlagungszeitraum der Veräußerung vorangegangenen beiden Veranlagungszeiträumen jeweils den Betrag von 27 000 Deutsche Mark nicht überstiegen haben. ²Bei Ehegatten, die nicht dauernd getrennt leben, gilt Satz 1 mit der Maßgabe, daß die Einkünfte beider Ehegatten zusammen jeweils 54 000 Deutsche Mark nicht überstiegen haben.

²Ist im Zeitpunkt der Veräußerung ein nach Nummer 1 maßgebender Wirtschaftswert nicht festgestellt oder sind bis zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung erfüllt, so ist der Wert maßgebend, der sich für den Zeitpunkt der Veräußerung als Wirtschaftswert ergeben würde.

(2) ¹Der Anwendung des Absatzes 1 und des § 34 Abs. 1 steht nicht entgegen, wenn die zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Gebäude mit dem dazugehörigen Grund und Boden nicht mitveräußert werden. ²In diesem Fall gelten die Gebäude mit dem dazugehörigen Grund und Boden als entnommen. ³Der Freibetrag kommt auch dann in Betracht, wenn zum Betrieb ein forstwirtschaftlicher Teilbetrieb gehört und dieser nicht mitveräußert, sondern als eigenständiger Betrieb vom Steuerpflichtigen fortgeführt wird. ⁴In diesem Falle ermäßigt sich der Freibetrag auf den Teil, der dem Verhältnis des tatsächlich entstandenen Veräußerungsgewinns zu dem bei einer Veräußerung des ganzen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erzielbaren Veräußerungsgewinn entspricht.

(3) ¹Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Betriebs, wenn

1. die Voraussetzungen des Absatzes 1 erfüllt sind und
2. der Steuerpflichtige seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum Zweck der Strukturverbesserung abgegeben hat und dies durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen Stelle nachweist.

²§ 16 Abs. 3 Sätze 3 und 4 gilt entsprechend.

(4) ¹Veräußert oder entnimmt ein Steuerpflichtiger nach dem 31. Dezember 1979 und vor dem 1. Januar 1996 Teile des zu einem land- und forstwirtschaftlichen

schaftlichen Betrieb gehörenden Grund und Bodens, so wird der bei der Veräußerung oder der Entnahme entstehende Gewinn auf Antrag nur insoweit zur Einkommensteuer herangezogen, als er den Betrag von 120 000 Deutsche Mark übersteigt. ²Satz 1 ist nur anzuwenden, wenn

1. der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten oder der Grund und Boden innerhalb von 12 Monaten nach der Veräußerung oder Entnahme in sachlichem Zusammenhang mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme zur Abfindung weichender Erben verwendet wird und
2. das Einkommen des Steuerpflichtigen ohne Berücksichtigung des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme und des Freibetrags in dem dem Veranlagungszeitraum der Veräußerung oder Entnahme vorangegangenen Veranlagungszeitraum den Betrag von 27 000 Deutsche Mark nicht überstiegen hat; bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26 b zusammen veranlagt werden, erhöht sich der Betrag von 27 000 Deutsche Mark auf 54 000 Deutsche Mark.

³Übersteigt das Einkommen den Betrag von 27 000 Deutsche Mark, so vermindert sich der Betrag von 120 000 Deutsche Mark nach Satz 1 für jede angefangenen 500 Deutsche Mark des übersteigenden Einkommens um 20 000 Deutsche Mark; bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26 b zusammen veranlagt werden und deren Einkommen den Betrag von 54 000 Deutsche Mark übersteigt, vermindert sich der Betrag von 120 000 Deutsche Mark nach Satz 1 für jede angefangenen 1000 Deutsche Mark des übersteigenden Einkommens um 20 000 Deutsche Mark. ⁴Werden mehrere weichende Erben abgefunden, so kann der Freibetrag mehrmals, jedoch insgesamt nur einmal je weichender Erbe geltend gemacht werden, auch wenn die Abfindung in mehreren Schritten oder durch mehrere Inhaber des Betriebs vorgenommen wird. ⁵Weichender Erbe ist, wer gesetzlicher Erbe eines Inhabers eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ist oder bei gesetzlicher Erbfolge wäre, aber nicht zur Übernahme des Betriebs berufen ist; eine Stellung als Mitunternehmer des Betriebs bis zur Auseinandersetzung steht einer Behandlung als weichender Erbe nicht entgegen, wenn sich die Erben innerhalb von zwei Jahren nach dem Erbfall auseinandersetzen. ⁶Ist ein zur Übernahme des Betriebs berufener Miterbe noch minderjährig, beginnt die Frist von zwei Jahren mit Eintritt der Volljährigkeit.

(5) ¹Veräußert ein Steuerpflichtiger nach dem 31. Dezember 1985 und vor dem 1. Januar 1996 Teile des zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grund und Bodens, so wird der bei der Veräußerung entstehende Gewinn auf Antrag nur insoweit zur Einkommensteuer herangezogen, als er den Betrag von 90 000 Deutsche Mark übersteigt, wenn

1. der Steuerpflichtige den Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten zur Tilgung von Schulden verwendet, die zu dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören und vor dem 1. Juli 1985 bestanden haben, und
2. die Voraussetzungen des Absatzes 4 Nr. 2 erfüllt sind.

²Übersteigt das Einkommen den Betrag von 27 000 Deutsche Mark, so vermindert sich der Betrag von 90 000 Deutsche Mark nach Satz 1 für jede angefangenen 500 Deutsche Mark des übersteigenden Einkommens um

15 000 Deutsche Mark; bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26 b zusammen veranlagt werden und bei denen das Einkommen den Betrag von 54 000 Deutsche Mark übersteigt, vermindert sich der Betrag von 90 000 Deutsche Mark nach Satz 1 für jede angefangenen 1000 Deutsche Mark des übersteigenden Einkommens um 15 000 Deutsche Mark. ³Der Freibetrag von höchstens 90 000 Deutsche Mark wird für alle Veräußerungen im Sinne des Satzes 1 insgesamt nur einmal gewährt.

(6) Verwendet der Steuerpflichtige den Veräußerungspreis oder entnimmt er den Grund und Boden nur zum Teil zu den in den Absätzen 4 und 5 angegebenen Zwecken, so ist nur der entsprechende Teil des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme steuerfrei.

(7) Auf die Freibeträge nach Absatz 4 in dieser Fassung sind die Freibeträge, die nach Absatz 4 in den vor dem 1. Januar 1986 geltenden Fassungen gewährt worden sind, anzurechnen.

Autor: Dr. Gertlieb **Gmach**, Richter am FG, Eching a. A.
Mitherausgeber: Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 14 a

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 14 a	1	E. Verhältnis des § 14 a zu anderen Vorschriften	
B. Rechtsentwicklung des § 14 a	7	I. Verhältnis zu Gewinnermittlungsvorschriften	
C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 14 a		1. Verhältnis zu § 4 a	20
I. Bedeutung nach den Vorstellungen des Gesetzgebers	9	2. Verhältnis zu §§ 6 b, 6 c ..	21
II. Steuerwissenschaftliche und rechtssystematische Bedeutung des § 14 a	10	II. Verhältnis zu anderen Vorschriften der Einkunftsarten LuF	
III. Verfassungsmäßigkeit des § 14 a	11	1. Verhältnis zu § 13 Abs. 3 .	22
D. Geltungsbereich des § 14 a		2. Verhältnis zu § 13 a	23
I. Sachlicher Geltungsbereich ..	13	III. Verhältnis zu anderen Tatbeständen der Betriebsveräußerung und -aufgabe (§§ 14 und 16)	24
II. Persönlicher Geltungsbereich	14	IV. Verhältnis zu Tarifvorschriften	
III. Anwendung auf Auslandsbeziehungen	16	1. Verhältnis zu § 34	25
IV. Zeitlicher Geltungsbereich ..	17	2. Verhältnis zu § 34 b	26
		3. Verhältnis zu §§ 34 c, 34 d	27
		4. Verhältnis zu § 35	28
		V. Verhältnis zum FELEG ...	29

	Anm.		Anm.
F. Zurechnung der Freibeträge des § 14a	32	II. Zuständigkeit für die Gewährung der Freibeträge des § 14a	36
G. Verfahrensfragen		III. Gesonderte Gewinnfeststellung	37
I. Antragsfordernis und Nachweisanforderungen	35	IV. Vorläufige Steuerfestsetzung .	38

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Freibetrag bei Betriebsveräußerung**

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu Abs. 1	49	2. Begriff und Bestimmung des Wirtschaftswerts	
B. Allgemeine Voraussetzungen und Rechtsfolge der Vergünstigung bei Betriebsveräußerung		a) Begriff des Wirtschaftswerts	69
I. Allgemeine Voraussetzungen des Freibetrags (Abs. 1 Satz 1)		b) Höchstbetrag des Wirtschaftswerts	70
1. Veräußerung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs durch den Stpfl. .	50	3. Verfahrensfragen: Feststellung des Wirtschaftswerts als Grundlagenbescheid ..	71
2. Veräußerung des Betriebs im ganzen	52	III. Höchstgrenzen für die nichtlandwirtschaftlichen Einkünfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)	
3. Begünstigungszeitraum (1. 7. 70 bis 31. 12. 95) ...	54	1. Bedeutung der Einkunftsgrenzen	74
4. Antragsfordernis	55	2. Grundtatbestand der Einkunftsgrenze (Nr. 2 Satz 1)	75
5. Begünstigter Veräußerungsgewinn	58	3. Erhöhung der Einkunftsgrenze bei Ehegatten (Nr. 2 Satz 2)	
II. Rechtsfolge: Freibetrag nach Abs. 1 Satz 1		a) Vorbemerkung	77
1. Auswirkung und Bedeutung des Freibetrags	62	b) Tatbestandsvoraussetzung für die Verdoppelung der Einkunftsgrenze: Ehegatten, die nicht dauernd getrennt leben	78
2. Abzug vom Veräußerungsgewinn	63	c) Rechtsfolge der Nr. 2 Satz 2: Verweisung auf Satz 1 und Verdoppelung der Einkunftsgrenze	79
C. Besondere Voraussetzungen (Grenzen) für den Freibetrag nach Abs. 1 Nr. 1 und 2		D. Maßgebender Wert bei fehlendem Wirtschaftswert oder Erreichen der Wertfortschreibungsvoraussetzungen (Abs. 1 Satz 2)	82
I. Bedeutung der Grenzen nach Nr. 1 und 2	66		
II. Begrenzung durch die Betriebsgröße bei vorhandenem Wirtschaftswert iSd. § 46 BewG (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)			
1. Bedeutung der Wirtschaftswertgrenze	68		

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Zurückbehalten von Gebäuden mit dazugehörigem
Grund und Boden und eines forstwirtschaftlichen
Teilbetriebs**

	Anm.		Anm.
A. Überblick zur Regelung und Bedeutung des Abs. 2	90		
B. Zurückbehalten von Gebäuden und dazugehörigem Grund und Boden (Abs. 2 Satz 1)			
I. Bedeutung der Ausnahmeregelung für zurückbehaltene Gebäude	92	I. Bedeutung der Vorschrift	104
II. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1		II. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 3 aF	
1. Vorbemerkung	93	1. Vorbemerkung	106
2. Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörende Gebäude	94	2. Selbstnutzung der Wohnung im Anschluß an die Betriebsveräußerung	108
3. Der zu den Gebäuden gehörige Grund und Boden	95	3. Die Wohnung wird mindestens zwei Jahre selbst genutzt und in dieser Zeit nicht veräußert	109
4. Grund und Boden und Gebäude werden nicht mitveräußert	96	III. Rechtsfolge des Satzes 3 aF: Der Entnahmegewinn bleibt außer Ansatz	110
III. Rechtsfolge des Satzes 1: Verweisung auf Abs. 1 und § 34 Abs. 1	97		
C. Weitere Rechtsfolge: Entnahme der zurückbehaltenen Gebäude und des dazugehörigen Grund und Bodens (Abs. 2 Satz 2)	100	E. Anteiliger Freibetrag bei Zurückbehalten eines forstwirtschaftlichen Teilbetriebs (Abs. 2 Sätze 3 und 4)	
D. Steuerfreiheit für zurückbehaltene Wohnung und dazugehörigen Grund und Boden (Abs. 2 Satz 3 aF)		I. Bedeutung der Vorschriften	114
		II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge der Sätze 3 und 4	
		1. Bei Betriebsveräußerung wird ein forstwirtschaftlicher Teilbetrieb zurückbehalten und fortgeführt	116
		2. Rechtsfolge der Sätze 3 und 4: Anteilige Gewährung des Freibetrags nach Abs. 1	118

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Freibetrag bei Betriebsaufgabe**

	Anm.		Anm.
A. Bedeutung des Abs. 3	125	I. Betriebsaufgabe unter den Voraussetzungen des Abs. 1 zum Zweck der Strukturverbesserung	
B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Freibetrags bei Betriebsaufgabe (Abs. 3 Satz 1)		1. Betriebsaufgabe unter den Voraussetzungen des Abs. 1 (Satz 1 Nr. 1)	126

Anm.	Anm.
<ul style="list-style-type: none"> 2. Betriebsabgabe zur Strukturverbesserung (Satz 1 Nr. 2) <ul style="list-style-type: none"> a) Betriebsabgabe zum Zweck der Strukturverbesserung128 b) Nachweis der Strukturverbesserung (Bescheinigungsverfahren)130 	<ul style="list-style-type: none"> II. Rechtsfolge des Satzes 1: Die Betriebsabgabe gilt als Veräußerung132 C. Weitere Rechtsfolge: Verweisung auf § 16 Abs. 3 Sätze 3 und 4 (Abs. 3 Satz 2)133

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Freibetrag bei Veräußerung oder Entnahme
von Grund und Boden im Zusammenhang
mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme**

Anm.	Anm.
<ul style="list-style-type: none"> A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4 I. Überblick zu Abs. 4140 II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4 <ul style="list-style-type: none"> 1. Bedeutung der Vorschrift .141 2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4142 III. Verhältnis zu anderen Vorschriften145 IV. Verfahrensfragen146 B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1: Freibetrag bei Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden I. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1: Entstehung eines Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden durch den Stpfl. <ul style="list-style-type: none"> 1. Veräußerung oder Entnahme durch den Stpfl. im Begünstigungszeitraum ...150 2. Gegenstand der Veräußerung oder Entnahme: Teile des Grund und Bodens eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs152 3. Entstehung eines Veräußerungs- oder Entnahmegewinns153 	<ul style="list-style-type: none"> 4. Antrag auf Berücksichtigung des Freibetrags154 II. Rechtsfolge des Satzes 1: Freibetrag von 120 000 DM für den Gewinn aus Veräußerung oder Entnahme156 C. Besondere Voraussetzungen des Freibetrags nach Abs. 4 Satz 2 Nr. 1: Verwendung oder Entnahme zur Abfindung weichender Erben I. Vorbemerkung160 II. Verwendung des Veräußerungsnettoerlöses oder des entnommenen Grund und Bodens zur Abfindung weichender Erben (Satz 2 Nr. 1) <ul style="list-style-type: none"> 1. Verwendung des Veräußerungsnettoerlöses oder des entnommenen Grund und Bodens durch den Stpfl. .161 2. Verwendung innerhalb von 12 Monaten nach der Veräußerung oder Entnahme (Verwendungsfrist) ...162 3. Verwendung zur Abfindung in sachlichem Zusammenhang mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme <ul style="list-style-type: none"> a) Der sachliche Zusammenhang mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme163

Anm.

Anm.

- | | |
|--|---|
| <p>b) Erfordernis einer Abfindungslage zur Bestimmung des sachlichen Zusammenhangs 166</p> <p>c) Abfindungslage durch Bestimmung des Hofnachfolgers und nachträgliche Änderung der Bestimmung 167</p> <p>4. Verwendung zur Abfindung weichender Erben (Verwendungszusammenhang)</p> <p>a) Bedeutung des Verwendungszusammenhangs 170</p> <p>b) Erfordernis der Abfindungsabsicht 171</p> <p>c) Grundlagen der Abfindung: Abfindungsanspruch und -verpflichtung 172</p> <p>5. Verwendung des Veräußerungsnettoerlöses oder des entnommenen Grund und Bodens 175</p> <p>III. Abfindung eines Mitunternehmer-Miterben</p> <p>1. Vorbemerkung 178</p> <p>2. Die Rechtslage nach dem StandOG 179</p> <p>3. Gestaltungsmöglichkeiten zur Abfindung ausscheidender Mitunternehmer-Miterben 180</p> <p>4. Übergangsregelung zur Anwendung des Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 und Satz 5 ... 181</p> <p>D. Besondere Voraussetzungen nach Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 und Satz 3: Einkommensgrenze und Gleitklausel</p> <p>I. Einkommensgrenze für den Freibetrag</p> <p>1. Einkommensgrenze von 27 000 DM (Nr. 2 erster Halbsatz) 184</p> <p>2. Erhöhung der Einkommensgrenze für zusammenveranlagte Ehegatten (Nr. 2 zweiter Halbsatz) .. 185</p> <p>II. Stufenweise Minderung des</p> | <p>Freibetrags bei Überschreiten der Einkommensgrenze (Gleitklausel nach Abs. 4 Satz 3) 186</p> <p>E. Abfindung mehrerer weichender Erben und Abfindung durch mehrere Verpflichtete (Abs. 4 Satz 4)</p> <p>I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 4 188</p> <p>II. Abfindung mehrerer weichender Erben</p> <p>1. Grundfall der <i>Einmal-</i> Abfindung durch <i>einen</i> Verpflichteten 190</p> <p>2. Sonderfälle der stufenweisen Abfindung und Abfindung durch mehrere Verpflichtete</p> <p>a) Rechtsfolge der Einmalgewährung auch bei „Abfindung in mehreren Schritten“ 191</p> <p>b) Rechtsfolge der Einmalgewährung auch bei „Abfindung durch mehrere Inhaber“ 192</p> <p>F. Legaldefinition des weichenden Erben, Behandlung der Erbauseinandersetzung (Abs. 4 Sätze 5 und 6)</p> <p>I. Vorbemerkung 194</p> <p>II. Begriff des weichenden Erben (Abs. 4 Satz 5 erster Halbsatz)</p> <p>1. Weichender Erbe als gesetzlicher oder voraussetzlicher Erbe des Inhabers eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs 195</p> <p>2. Nicht zur Übernahme des Betriebs berufener Erbe .. 196</p> <p>III. Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft (Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz, Satz 6)</p> <p>1. Bedeutung von Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz ... 197</p> <p>2. Inhalt der Regelung 198</p> <p>3. Abweichender Fristbeginn nach Abs. 4 Satz 6 199</p> |
|--|---|

Erläuterungen zu Abs. 5:
Freibetrag für Schuldentilgung

	Anm.		Anm.
<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5</p> <p>I. Überblick zu Abs. 5 200</p> <p>II. Rechtsentwicklung des Schuldentilgungstatbestands 201</p> <p>III. Bedeutung des Schuldentilgungstatbestands 202</p> <p>B. Allgemeine Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Schuldentilgungstatbestands (Abs. 5 Satz 1 erster Satzteil) 204</p> <p>C. Besondere Voraussetzungen des Schuldentilgungstatbestands (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2)</p> <p>I. Verwendung des Veräußerungspreises zur Tilgung betrieblicher Schulden (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1)</p>		<p>1. Verwendung des Veräußerungspreises zur Schuldentilgung 206</p> <p>2. Zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Altschulden</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Schulden .. 208</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Schulden, die vor dem 1. 7. 85 bestanden haben 209</p> <p>II. Erfüllung der Voraussetzungen des Abs. 4 Nr. 2 (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2) 213</p> <p>D. Stufenweise Minderung des Freibetrags bei Überschreiten der Einkommensgrenze (Gleitklausel nach Abs. 5 Satz 2) 214</p> <p>E. Einmalgewährung des Freibetrags (Abs. 5 Satz 3) 215</p>	

Erläuterungen zu Abs. 6:
Nur teilweise Verwendung zu den begünstigten Zwecken der Absätze 4 und 5

	Anm.		Anm.
<p>A. Vorbemerkung 219</p> <p>B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 6: Teilweise Zweckverwendung führt zu entsprechender Steuerbefreiung</p>		<p>I. Teilweise Verwendung von Bodengewinnen zu den in Abs. 4 und 5 begünstigten Zwecken 220</p> <p>II. Rechtsfolge des Abs. 6: Der entsprechende Teil des Gewinns (im Rahmen der Freibeträge) ist steuerfrei 221</p>	

Erläuterungen zu Abs. 7:
Anrechnung von Freibeträgen nach Abs. 4 aF auf den Freibetrag nach Abs. 4. . . . 224

Allgemeine Erläuterungen zu § 14 a

Schrifttum:

Aufsätze: *Söffing*, Das Zweite Steueränderungsgesetz 1971, DStZ A 1971 S. 276; *Felsmann*, Zweifelsfragen zum Zweiten Steueränderungsgesetz 1971, Inf. 1972 S. 1; *Söffing*, Einzelfragen bei der Betriebsveräußerung, Zum Verhältnis von § 6 b (§ 6 c) EStG zu den §§ 14 a Abs. 1, 16 Abs. 4 und 34 Abs. 1 EStG, FR 1972 S. 52; *Flausen*, Die Neuregelung der Besteuerung von Bodengewinnen nach dem Zweiten Steueränderungsgesetz 1971, DNotZ 1973 S. 6; *Märkle*, Unentgeltliche Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zu Lebzeiten und von Todes wegen, Inf. 1974 S. 505; *Leingärtner*, Ausgewählte Fragen der Abgrenzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gegenüber anderen Einkünften und ihre steuerliche Auswirkung, Inf. 1981 S. 121; *Kreile*, Steuervergünstigungen als Mittel der Agrarpolitik, dargestellt am Beispiel des § 14 a EStG, Vorträge der 35. Godesberger Steuerfachtagung (1984), S. 6; *Gallus*, Anforderungen an den Steuergesetzgeber für einen erfolgreichen Strukturwandel der Land- und Forstwirtschaft, DStZ A 1989 S. 22; *Hiller*, Betriebsstillegungen und -abgaben im Sinne des FELEG, Inf. 1989 S. 457.

Spezialkommentare und Monographien (werden nachfolgend abgekürzt zitiert): *Felsmann*, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, 3. Auflage 1983 (mit Nachlieferungen); *Köhne/Wesche*, Landwirtschaftliche Steuerlehre, 2. Auflage 1990; *Leingärtner/Zaisch*, Die Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, 2. Auflage 1991; *Märkle/Hiller*, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 6. Auflage 1992; *Traxel*, Die Freibeträge des Einkommensteuergesetzes, Eine systematische Untersuchung unter Gerechtigkeitsaspekten in: Europäische Hochschulschriften 1986 Reihe II Rechtswissenschaft, Bd. 567.

S. im übrigen das besondere Schrifttum zu den einzelnen Anmerkungen.

A. Überblick zu § 14 a

1

Die Vorschrift regelt in Abs. 1 bis 3 und Abs. 4 bis 7 zwei verschiedene Fallgruppen; einzige Gemeinsamkeit ist ihre Eigenschaft als sachliche Steuerbefreiung. Sowohl die Fallgruppe 1 (Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe) als auch die Fallgruppe 2 (Grundstücksveräußerungs- bzw. -entnahmegewinne im Zusammenhang mit der Hoferbfolge und Abfindung weichender Erben sowie Grundstücksveräußerungsgewinne im Zusammenhang mit Schuldentilgung) zerfallen in je zwei Untergruppen.

Abs. 1–3 enthalten für die Zeit nach dem 30. 6. 70 bis vor dem 1. 1. 96 Maßgaben für einen Freibetrag in Höhe von bis zu 90 000 DM

- bei Veräußerung eines ganzen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (Abs. 1), und zwar auch dann, wenn die Gebäude nicht mitveräußert werden (Abs. 2),
 - bei Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (Abs. 3), wenn diese nachweislich der Strukturverbesserung in der Land- und Forstwirtschaft dient.
- Im Unterschied zu § 14 gewährt Abs. 1 keinen Freibetrag bei der Veräußerung
- eines land- und forstwirtschaftlichen Teilbetriebs (Ausnahme für den Fall eines zurückbehaltenen forstwirtschaftlichen Teilbetriebs, s. Abs. 2 Satz 4) und
 - eines Anteils an einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen.

Abs. 4, 6 und 7 enthalten für die Zeit nach dem 31. 12. 79 und vor dem 1. 1. 96 Maßgaben für einen Freibetrag in Höhe von bis zu 120 000 DM für Gewinne aus der Veräußerung bzw. Entnahme von Teilen des zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grund und Bodens, wenn der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten bzw. der entnommene Grund und Boden inner-

halb von 12 Monaten nach der Veräußerung bzw. Entnahme in sachlichem Zusammenhang mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme zur Abfindung weicher Erben verwendet wird (Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 a).

Abs. 5 und 6 enthalten für die Zeit nach dem 31. 12. 85 und vor dem 1. 1. 96 Maßgaben für einen Freibetrag in Höhe von bis zu 90 000 DM bei Veräußerung von Teilen des zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grund und Bodens, wenn der Stpfl. den Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten zur Tilgung von (Alt-)Schulden verwendet.

2–6 Einstweilen frei.

7

B. Rechtentwicklung des § 14 a

2. StÄndG 1971 v. 10. 8. 71 (BGBl. I S. 1266; BStBl. I S. 373): § 14 a wurde in seiner ursprünglichen Fassung in das EStG eingefügt. Er begünstigte für die Zeit nach dem 30. 6. 70 und vor dem 1. 1. 74 die Betriebsveräußerung im ganzen (Abs. 1 und 2) und mit bestimmten Maßgaben die Betriebsaufgabe (Abs. 3) sowie die teilweise Veräußerung von Grund und Boden zum Zwecke der Schuldentilgung oder Abfindung weicher Erben. Nach § 52 Abs. 1 idF des 2. StÄndG 1971 war die Vorschrift erstmals für den VZ 1971 anzuwenden.

2. StÄndG 1973 v. 18. 7. 74 (BGBl. I S. 1489; BStBl. I S. 521): Die Vorschrift wurde redaktionell neugefaßt und zugleich in einigen wichtigen Punkten materiell geändert:

- Der Begünstigungszeitraum nach Abs. 1 Satz 1 (Veräußerungen vor dem 1. 1. 74) wurde verlängert, so daß Veräußerungen bis zum 31. 12. 76 erfaßt wurden;
- der für die Größe des begünstigten Betriebs nach Abs. 1 Nr. 1 maßgebende Einheitswert (Abs. 1 Nr. 1) wurde an die nach den Wertverhältnissen v. 1. 1. 64 festgestellten Einheitswerte angepaßt und von 25 000 DM auf 30 000 DM angehoben;
- die Begünstigung der Veräußerung von Teilen des Grund und Bodens zur Abfindung weicher Erben und zur Schuldentilgung (Abs. 4) wurde von Abs. 1 abgekoppelt und als eigenständiger Tatbestand mit einem Begünstigungszeitraum nach dem 31. 12. 73 bis vor dem 1. 1. 77 konzipiert. Für die Gewährung des Freibetrags wurde erstmalig eine Einkommensgrenze festgelegt, um ungerechtfertigte Steuervorteile bei Landwirten mit höherem Einkommen zu vermeiden. Der Freibetrag nach Abs. 4 sollte für die Zeit nach dem 30. 6. 70 und bis vor dem 1. 1. 77 nur einmal gewährt werden (Abs. 5).

Die neugefaßten Abs. 1 (Veräußerungstatbestand), Abs. 4 (Abfindung weicher Erben und Schuldentilgungstatbestand) und Abs. 5 (Gewährung des Freibetrags nach Abs. 4 nur einmal) waren gemäß § 52 Abs. 16 erstmals für Veräußerungen nach dem 31. 12. 73 anzuwenden. Für Veräußerungen vor dem 1. 1. 74 waren die Vorschriften des Abs. 1 und Abs. 4 aF anzuwenden.

EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): § 14 a wurde redaktionell geändert.

StÄndG 1977 v. 16. 8. 77 (BGBl. I S. 1586; BStBl. I S. 442): Die zeitliche Geltungsdauer des Freibetrags bei Betriebsveräußerung (Abs. 1–3) wurde um weitere zwei Jahre bis vor den 1. 1. 79 verlängert. Die Regelung des Abs. 4 lief zum 31. 12. 76 aus.

Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft v. 25. 6. 80 (BGBl. I S. 732; BStBl. I S. 400): Die Vorschrift erfuhr einige grundlegende Änderungen.

- Die zeitliche Geltungsdauer des Freibetrags bei Betriebsveräußerung (Abs. 1–3) wurde bis zum 31. 12. 85 verlängert. Nach dem neu eingefügten Abs. 2 Satz 3 wurde mit bestimmten Maßgaben der Entnahmegewinn bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen steuerfrei gestellt, soweit er auf die Wohnung (§ 13 Abs. 2 Nr. 2) und den dazugehörigen Grund und Boden entfällt. § 52 Abs. 20 Satz 1 bestimmte, daß die letztere Regelung erstmals für Veräußerungen anzuwenden war, die nach dem 31. 12. 78 vorgenommen worden sind.
- Unter Verzicht auf den Schuldentilgungstatbestand (Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 b aF) wurde die Verwendung von Gewinnen aus der Veräußerung von Grund und Boden zur Abfindung weichender Erben wieder begünstigt (Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 a); gleichzeitig wurde die Begünstigung auf den Gewinn aus der Entnahme von Grund und Boden erstreckt (s. dazu BTDrucks. 8/4092), wenn der entnommene Grund und Boden im Wege vorweggenommener Erbfolge oder zur Abfindung weichender Erben diesen übereignet wird (Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 b).
- Der neugefaßte Abs. 5 bezog die nur *einmalige* Gewährung des Freibetrags auf den neugefaßten Abs. 4 und alle Veräußerungen zur Abfindung weichender Erben nach Abs. 4 in den vor dem 1. 1. 77 geltenden Fassungen.

Mit Ausnahme des bereits für den VZ 1979 anwendbaren Abs. 2 Satz 3 war die Neufassung des § 14 a für Veräußerungen und Entnahmen in den VZ 1980–1985 anzuwenden (§ 52 Abs. 20 Satz 2).

StEntlG 1984 v. 22. 12. 83 (BGBl. I S. 1583; BStBl. 1984 I S. 14): Für die Begrenzung der Betriebsgröße gemäß Abs. 1 wurde statt des Einheitswerts der Wirtschaftswert gemäß § 46 BewG für maßgeblich erklärt (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 3). Die Höchstgrenzen für nichtlandwirtschaftliche Einkünfte sind von 12 000 DM auf 18 000 DM (24 000 DM auf 36 000 DM bei Zusammenveranlagung) angehoben worden (Abs. 1 Satz 2). Gemäß § 52 Abs. 20 a war der neugefaßte § 14 a Abs. 1 erstmals auf Veräußerungen nach dem 31. 12. 83 anzuwenden.

StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 84 (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659): Abs. 3 Nr. 2 erhielt eine neue Fassung („der nach Landesrecht zuständigen Stelle“), die erstmals für den VZ 1984 anzuwenden sein sollte (§ 52 Abs. 19 b). In Abs. 4 wurde die Begünstigung der Abfindung weichender Erben mit Erlösen aus entnommenem Grund und Boden (Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 a) und die Übereignungsabfindung (Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 b) statt mit „und“ mit einem „oder“ verknüpft und als weiterer Begünstigungstatbestand die Entnahme des Grund und Bodens durch den im Wege der Erbfolge gewichenen Erben angefügt (Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 c). Aus der für die Begünstigung maßgeblichen Einkommensgrenze des Abs. 4 Nr. 2 wurde zusätzlich zum Freibetrag der Veräußerungs- und Entnahmegewinn ausgegliedert.

StBereinigungsG 1986 v. 19. 12. 85 (BGBl. I S. 2436; BStBl. I S. 735): Die zeitliche Geltungsdauer des Freibetrags bei Betriebsveräußerung (Abs. 1–3) wurde bis zum 31. 12. 91 ausgedehnt, der Freibetrag auf 90 000 DM, die Wirtschaftswertgrenze auf 40 000 DM und die Einkünftegrenze auf 24 000 DM bzw. 48 000 DM angehoben. In Abs. 4 wurde der Begünstigungszeitraum auf die VZ 1980 bis 1991 erstreckt. Die Beschränkung der nur einmaligen Gewährung des Freibetrags (§ 14 a Abs. 5 aF) ist entfallen. In Abs. 5 wurde für die Zeit nach dem

31. 12. 85 und vor dem 1. 1. 89 wieder eine Begünstigung für Schuldentilgung mit Veräußerungsgewinnen aus der Veräußerung von Teilen des Grund und Bodens geschaffen. Dieser nun von der StErmäßigung nach Abs. 4 losgelöste Freibetrag wurde für alle Veräußerungen nur einmal gewährt. In Abs. 6 wurde, bezogen auf die Abs. 4 und 5, die Teilgewährung des Freibetrags geregelt. Abs. 7 regelte die Anrechnung schon früher gewährter Freibeträge. Nach § 52 Abs. 20 a war § 14 a nF erstmals für Veräußerungen und Entnahmen anzuwenden, die nach dem 31. 12. 85 vorgenommen worden sind. Für Veräußerungen und Entnahmen vor dem 1. 1. 86 war § 14 a aF anzuwenden.

WohnneigFG v. 15. 5. 86 (BGBl. I S. 730; BStBl. I S. 278): Der Freibetrag des Abs. 4 wurde von 60 000 DM auf 120 000 DM angehoben. § 52 Abs. 17 bestimmte, daß die neugefaßte Vorschrift erstmals für Veräußerungen und Entnahmen nach dem 31. 12. 85 anzuwenden war. Für die Zeit vorher war § 14 a aF anzuwenden. Abs. 2 Satz 3 sollte letztmals auf Wohnungen und den dazugehörigen Grund und Boden anzuwenden sein, die vor dem 1. 1. 87 entnommen wurden.

StReformG 1990 v. 25. 7. 88 (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224): Bei der Einkommensgrenze für die Gewährung des Freibetrags nach Abs. 4 wurde eine Gleitklausel eingeführt (Abs. 4 Satz 3). Der Freibetrag nach Abs. 5 wurde auf die Zeit bis vor den 1. 1. 93 erstreckt und die Einkommensgrenze für die Gewährung des Freibetrags auch insoweit mit einer Gleitklausel verknüpft.

StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146): Die Begünstigung der Abs. 1, 4 und 5 wurde auf die Zeit bis zum 31. 12. 95 erstreckt. Außerdem wurde die Einkunftsgrenze für die Gewährung der Begünstigung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sowie die Einkommensgrenze in Abs. 4 Satz 2 Nr. 2, letztere zugleich auch mit Wirkung auf die Gleitklauseln (Abs. 4 Satz 3 und Abs. 5 Satz 2), auf 27 000 DM bzw. 54 000 DM angehoben. Mit den in Abs. 2 neu angefügten Sätzen 4 und 5 wurde der Freibetrag anteilig auch auf die Veräußerung der Landwirtschaft bei Fortführung eines forstwirtschaftlichen (Teil-)Betriebs erstreckt. Nach § 52 Abs. 17 ist die neugefaßte Vorschrift erstmals auf Veräußerungen und Entnahmen nach dem 31. 12. 91 anzuwenden. Für Veräußerungen und Entnahmen vor dem 1. 1. 92 ist § 14 a aF anzuwenden. § 14 a Abs. 2 Satz 3 ist letztmals auf Wohnungen und den dazugehörigen Grund und Boden anzuwenden, die vor dem 1. 1. 87 entnommen werden. Zur Wertung dieser Rechtsentwicklung s. Anm. 10.

StandOG v. 13. 9. 93 (BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774): Neben redaktionellen Änderungen wurden mit der Streichung von Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b und der Beifügung von Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz die Folgerungen aus dem Erbauseinandersetzungsbeschluß des Großen Senats des BFH v. 5. 7. 90 (GrS 2/89, BStBl. II S. 837) gezogen. Nach dem zu § 52 Abs. 17 neu hinzugefügten Satz 4 gelten Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 und Satz 5 unabhängig vom Grundsatz des § 52 Abs. 17 Satz 1 auch für Veräußerungen und Entnahmen, die vor dem 1. 1. 92 vorgenommen worden sind.

StMBG v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I S. 50): Abs. 2 Satz 3 (stfreie Entnahme von Wohnungen) wurde wegen Zeitablaufs mit Blick auf § 52 Abs. 17 Satz 3 und § 52 Abs. 15 gestrichen. Durch Beifügung von Abs. 4 Satz 6 wurde der Fristbeginn nach Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz bei einem minderjährigen zur Übernahme des Betriebs berufenen Miterben auf den Eintritt seiner Volljährigkeit verlegt.

8 Einstweilen frei.

C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 14 a

I. Bedeutung nach den Vorstellungen des Gesetzgebers

9

Nach der Gesetzesbegründung zur ursprünglichen Fassung des § 14 a, wonach die verschiedenen Tatbestandsgruppen im wesentlichen nicht unterschieden wurden, ist es aus agrarstrukturpolitischen Gesichtspunkten erwünscht, daß – kleinere – land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die auf die Dauer keine ausreichende Existenzgrundlage für den Land- und Forstwirt bilden, im ganzen veräußert oder aufgegeben werden. § 14 a soll hierzu einen steuerlichen Anreiz liefern (BTDrucks. VI/1901 S. 12; vgl. auch BTDrucks. 10/1636 S. 88; 10/4513; 11/676; *Söffing*, Inf. 1971 S. 410/412; *ders.*, DStZ 1971 S. 277). Darüber hinaus wurde es für zweckmäßig gehalten, daß ein Freibetrag allgemein in den Fällen gewährt wird, in denen nur Teile des zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grund und Bodens veräußert werden, sofern der Veräußerungspreis zur Tilgung von Betriebsschulden oder zur Abfindung weichender Erben verwendet wird (BTDrucks. VI/1901 S. 12).

II. Steuerwissenschaftliche und rechtssystematische Bedeutung des § 14 a

10

Sonderförderung durch Steuerungsnorm: § 14 a ist vor allem mit den Abs. 1 bis 3 eine im wesentlichen außerfiskalischen Zwecken dienende Steuerungsnorm (vgl. § 1 des Landwirtschaftsgesetzes vom 5. 9. 55, BGBl. I, 565; *Traxel*, S. 195: Sozialzweckfreibetrag), mit den Abs. 4 und 5 eine steuerliche Sonderförderung (*Traxel*, S. 201: Sozialzwecknorm), jeweils durch sachliche und nicht tarifliche Steuerbefreiung. Daran knüpft die Kritik an (vgl. zB unter dem Gesichtspunkt des Subventionsabbaus: Bundesrat in BTDrucks. 12/1368 S. 13; *Traxel*, S. 196, 201; zur Befürwortung zB *Kreile*, GodStFachtg. 1984 S. 5/10 f.).

Die Vorschrift führt zu Steuerausfällen, die zT in den Subventionsberichten der Bundesregierung ausgewiesen werden (vgl. zB Anlage 2 Tz. 3 zum 13. Subventionsbericht, BTDrucks. 12/1525).

Rechtsklarheit und -vereinfachung werden durch die Vorschrift nicht gefördert. Die Rechtsentwicklung (s. Anm. 7) ist ein Beispiel für die Hektik des Gesetzgebers. Sie läßt den Maßnahmecharakter der Vorschrift erkennen. Die Kurzlebigkeit und Wechselhaftigkeit von Tatbeständen, zB bezüglich der Gewinne aus der Veräußerung (Entnahme) einzelner Grundstücke, die zur Abfindung weichender Erben oder zur Schuldentilgung verwendet werden, ist kaum zu überbieten. Die jeweiligen Veränderungen und ihre zeitliche Wirkung sind für den Stpfl. kaum noch überschaubar. Das Verständnis der Vorschrift wird dadurch getrübt, daß eine durchgängig verständliche Motivation fehlt und daß sie mehr oder minder einen estrechtlichen Systembruch darstellt (so zu Abs. 4, ausdrücklich auch *Kreile*, GodStFachtg. 1984 S. 5/15). Der Gesetzeswortlaut ist zT wenig sorgfältig ausgearbeitet, zT ist er widersprüchlich oder gar nicht mehr verständlich. Dies betrifft bereits die Überschrift des § 14 a, die die Regelungen in den Abs. 4 und 5 nicht abdeckt. Die Rechtsfolgen knüpfen vielfach an unbestimmte Rechtsbegriffe an, die eine Zumutung für den Stpfl. darstellen und deren Klärung als Vergeudung der Arbeitskraft des Rechtsanwenders anzusehen ist (vgl. zur Kritik auch *Kleeberg* in *Kirchhof/Söhn*, § 14 a Rdnr. A 38).

Das Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft (BMF-Schriftenreihe, Heft 24, 1978 S. 84) hält die Förderung nach § 14 a für sinnvoll. Nach aA wird ein Auslaufen der Vorschrift gefordert; Flächenmobilität und Strukturverbes-

serung könnten auch weniger kompliziert, gleichwohl aber gezielt gefördert werden.

Vgl. zB den Vorschlag von *Kleeberg* in *Kirchhof/Söhn*, § 14a Rdnr. A 55. Die Begünstigungen nach Abs. 4 und 5 lassen sich nur schwer mit der Besteuerung anderer estpfl. Einkünfte, namentlich denen aus Gewerbebetrieb, vereinbaren (*Traxel*, S. 201).

Zusammenhang mit der Bodengewinnbesteuerung: Die Vorschrift steht größtenteils in engem Zusammenhang mit der vom BFH und dem BVerfG (Beschluß v. 11. 5. 70 1 BvL 17/67, BStBl. II 1970 S. 579) veranlaßten grundsätzlichen Bodengewinnbesteuerung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft durch das Zweite StÄndG 1971 (BGBl. I S. 1266, BStBl. I S. 373, dazu BMF v. 29. 2. 72, BStBl. I S. 102) und macht sie partiell wieder rückgängig (vgl. zB BFH v. 23. 6. 83 IV R 77/80, BStBl. II S. 633: Abmilderung der Bodengewinnbesteuerung). In diesem Zusammenhang hat bereits das BVerfG (aaO) angedeutet, daß eine steuerliche Förderung etwa wie durch Abs. 1 bis 3 zu dem genannten Zweck unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten unbedenklich sei, weil sich im Gegensatz zur gewerblichen Wirtschaft in der Landwirtschaft ein tiefgreifender Strukturwandel vollziehe; bei der Mehrheit der Landwirte bestehe immer noch eine starke innere Bindung an das Bodeneigentum, für sie sei der Grund und Boden nicht nur Standort, sondern maßgeblicher Produktionsfaktor, aus dem ein Betriebsrisiko eigener Art erwachse.

Stellungnahme: Vor allem die Bezugnahme auf den Strukturwandel läßt die steuerliche Begünstigung von Veräußerung oder Aufgabe nicht konkurrenzfähiger Betriebe verständlich erscheinen (Abs. 1 und 3; glA *Kreile*, *GodStFachtg.* 1984 S. 5 ff.; *Traxel*, S. 195 f. setzt sich diesbezüglich für einen Abzugsbetrag von der Steuer ein). Sie deckt allerdings um so weniger die Begünstigung bei der Hoferbfolge oder die Abfindung weichender Erben (Abs. 4), je mehr von der Unrentabilität des Betriebs – etwa auch im Nebenerwerb – auszugehen ist. Die teilweise estrechtliche Freistellung von Bodengewinnen, die zur Schuldentilgung verwendet werden (Abs. 5), steht zur genannten Begründung in einem Wertungswiderspruch.

Auch ein entschuldeter, aber zu kleiner Betrieb, der durch die Veräußerung von Grund und Boden zur Schuldentilgung noch kleiner geworden ist, wird mit großer Wahrscheinlichkeit auf Dauer dem Strukturwandel zum Opfer fallen und nicht gesunden oder gesunderhalten werden können (vgl. zu diesem Zweck des Schuldentilgungstatbestandes zB BTDrucks. 8/3854 S. 5). Mit diesen Erwägungen und aus systematischen Gründen hat sich deshalb der Bundesrat im Gesetzgebungsverfahren zum 2. StÄndG 1971 gegen die jetzt in Abs. 4 und 5 enthaltenen Freibeträge ausgesprochen (im einzelnen dazu *Hiller* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14a Rdnr. 67). Trotz dieser ursprünglich ablehnenden Haltung hat sich der Bundesrat nach Auslaufen der Begünstigung für die Schuldentilgung mit Ablauf des 31. 12. 77 für die Wiedereinführung dieses Tatbestandes eingesetzt. Bezeichnenderweise war diese Bundesratsinitiative letztlich dann nicht mehr auf die Verbesserung der Agrarstruktur, sondern nur auf die „Beschaffung flüssiger Mittel“ (BTDrucks. 10/1636 S. 88) und darauf abgestellt, daß (angesichts des Strukturwandels und der schlechten wirtschaftlichen Situation) Landwirte für ihren Schuldendienst auch die Substanz einsetzen müßten (BTDrucks. 11/2226 S. 11). Diese Begründung trifft bei wirtschaftlichen Turbulenzen auch auf einen gewerblichen Unternehmer zu.

Die Vorschrift läßt sich insbesondere im klein- und kleinstbäuerlichen Zielbereich nicht in jeder Hinsicht mit der „Verbesserung der Agrarstruktur“ (BTDrucks. 10/1636 S. 88) im Sinne der Vermehrung lebensfähiger Betriebe begründen, sondern soll offenbar auch die Geschwindigkeit des augenscheinlichen Strukturwandels („Bauernsterben“) abdämpfen und der schwierigen Ertragslage der Land- und Forstw. Rechnung tragen (Bundesrat in BTDrucks. 12/1368 S. 14; *Traxel*, S. 195). Bezeichnend ist, daß neben der mehr oder minder amtlichen Begründung des § 14a auch andere Begründungen dieser Vorschrift gesucht werden, zB die Flächenmobilisierung (vgl. *Kreile*, *GodStFachtg.* 1984 S. 5/8, 15)

III. Verfassungsmäßigkeit des § 14 a

11

Die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift ist bislang nicht in Frage gestellt worden. Die Vorschrift ist ansatzweise auf die Anregung des BVerfG im Beschluß v. 11. 5. 70 (1 BvL 17/67, BStBl. II S. 579) zurückzuführen. Als wirtschaftslenkende Norm sind § 14 a und seine einzelnen Tatbestände nicht unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten zu beurteilen (Einf. ESt. Anm. 57). UE kann sich der Stpfl. daher nicht darauf berufen, daß einzelne Fallgestaltungen (wie etwa – von § 14 a Abs. 2 Satz 4 abgesehen – die Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe) nicht von der Begünstigung erfaßt werden. Das schließt nicht aus, daß einzelne Regelungen des § 14 a einer verfassungskonformen Auslegung bedürfen (s. Anm. 132).

Einstweilen frei.

12

D. Geltungsbereich des § 14 a

I. Sachlicher Geltungsbereich

13

§ 14 a gilt nur im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Wird etwa ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb im Rahmen des Strukturwandels Gewerbebetrieb, kann er ab diesem Zeitpunkt nicht mehr nach Abs. 1 und 3 begünstigt veräußert oder aufgegeben werden; auch die Begünstigung von Veräußerungs- und Entnahmegewinnen nach Abs. 4 und 5 entfällt. Liegt die Veräußerung oder Entnahme iSd. Abs. 4 und 5 vor dem Strukturwandel, der Verwendungsvorgang iSd. dieser Vorschriften danach, berührt dies die Begünstigung nicht (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1591).

Abs. 1 bis 3: Der Freibetrag für Veräußerungs- und Aufgabegewinne nach Abs. 1 bis 3 (zu den Einzelheiten s. Anm. 50 ff.) ist objektbezogen (Abschn. 133 a Abs. 1 Satz 1 EStR). Der Zweck der Regelung (Anm. 9) kann sich nur betriebsbezogen verwirklichen. Die Begünstigung bezieht sich nur auf inländische Betriebe (glA *Märkle/Hiller*, Rdnr. 389): Es soll die inländische Agrarstruktur verbessert werden. Daß dem so ist, zeigt ua. auch das den sachlichen Geltungsbereich der Abs. 1 bis 3 eingrenzende tatbestandliche Anknüpfungsmerkmal des Wirtschaftswerts gemäß Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Dieser wird als Bestandteil des EW eines im Inland belegenden Betriebs ermittelt (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 BewG). Die Ausnahmeregelung zum Ansatz eines fiktiven Wirtschaftswerts (Abs. 1 Satz 2) ändert hieran nichts (s. Anm. 82).

Abs. 4: Der Freibetrag nach Abs. 4 bezieht sich auf den bei der Veräußerung oder Entnahme land- und forstwirtschaftlich genutzten Grund und Bodens entstandenen Veräußerungs- oder Entnahmegewinn, wenn dieser Gewinn zur Regelung der Hoferbfolge oder der vorweggenommenen Erbfolge mit dem Ziel eingesetzt wird, den Betrieb vor einer Aufsplitterung zu bewahren (zu den Einzelheiten s. Anm. 141). Der Freibetrag ist insofern personenbezogen, als er sich auf die Person des den Gewinn verwirklichenden Stpfl. (Hofübergeber, Hofübernehmer, früher auch der weichende Erbe) bezieht; personenbezogen ist er auch insoweit, als er nach der Zahl der weichenden Erben vervielfältigt wird. Der Freibetrag ist aber zT auch objektbezogen.

Abs. 5: Die Begünstigung bezieht sich auf den Einsatz eines Veräußerungsgewinns aus Grund und Boden zur Tilgung von Schulden, die vor dem 1. 7. 85

bestanden haben (wegen der Einzelheiten s. Anm. 200 ff.). Nach Abs. 5 Satz 3 wird der Freibetrag für alle Veräußerungen insgesamt nur einmal gewährt. Abschn. 133 c Abs. 2 Satz 1 EStR folgert daraus die Personenbezogenheit des Freibetrags. Dies trifft insofern zu, als der Freibetrag jedem Stpfl. unabhängig von der Zahl der ihm gehörenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebe nur einmal gewährt werden kann, allerdings für so viele Veräußerungen bzw. Veräußerungsgewinne, bis der Freibetrag ausgeschöpft ist.

Verhältnis der Tatbestände des § 14 a zueinander: Der Freibetrag für Gewinne aus Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe nach Abs. 1 bis 3 und die Freibeträge für laufende Gewinne aus der Veräußerung von Teilen des zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grund und Bodens Abs. 4 und 5 schließen einander aus (BFH v. 21. 3. 85 IV R 249/83, BStBl. II S. 614, betr. Abs. 4 aF; Abschn. 133 b Abs. 5 und Abschn. 133 c Abs. 5 Satz 6 EStR; *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1589 zu Abs. 4 und Rdnr. 1619 zu Abs. 5; s. auch Anm. 145). Die Freibeträge der Abs. 4 und 5 können nebeneinander gewährt werden (glA *Felsmann*, D 321 a; *Märkle/Hiller*, Rdnr. 359 aE; *Schmidt/Seeger* XI. § 14 a Anm. 15).

Beispiel: Der Stpfl. erzielt aus der Veräußerung von Grund und Boden seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs einen Nettoerlös von 200 000 DM, den er iHv. 120 000 DM zur Abfindung eines weichenden Erben, im übrigen aber zur Schulden tilgung verwendet.

Anwendung im Beitrittsgebiet: Die Vorschrift gilt insgesamt auch für das Gebiet der ehemaligen DDR (vgl. Art. 8 mit Anlage I Vorbem. und Sachgebiet B Abschn. II TNr. 16 des Einigungsvertragsgesetzes v. 23. 9. 90, BGBl. II S. 885).

II. Persönlicher Geltungsbereich

Die Vorschrift gilt für natürliche unbeschr. estpfl. Personen. Ein Freibetrag wird nur bei Vorliegen bestimmter persönlicher Voraussetzungen beim Stpfl. gewährt, nämlich

- bei Anwendung der Abs. 1 bis 3, wenn die nichtlandw. *Einkünfte* des Stpfl. die in Abs. 1 Nr. 2 bestimmten Grenzen nicht überstiegen haben (s. Anm. 74 ff.),
- bei Anwendung des Abs. 4, wenn das *Einkommen* des Stpfl. die in Abs. 4 Nr. 2 festgelegten Grenzen nicht überstiegen hat bzw. die Gleitklausel nach Abs. 4 Satz 3 noch greift (s. Anm. 184 ff.);
- bei Anwendung des Abs. 5, wenn das *Einkommen* des Stpfl. die in Abs. 4 Nr. 2 festgelegten Grenzen nicht überstiegen hat bzw. die Gleitklausel nach § 14 a Abs. 5 Satz 2 noch greift (s. Anm. 213).

Zu ausländischen Betrieben unbeschr. estpfl. und zur Anwendung auf beschr. estpfl. Land- und Forstwirte s. Anm. 16.

Körperschaftsteuerpflichtige: Von der FinVerw. wird § 14 a gemäß § 8 Abs. 1 KStG auch bei der körperschaftsteuerrechtlichen Einkommensermittlung grundsätzlich für anwendbar gehalten (vgl. Abschn. 26 Abs. 1 Nr. 1 KStR), allerdings nur, soweit der KStpfl. nach den Vorschriften des HGB nicht zur Führung von Büchern verpflichtet ist; in diesem Fall gelten nach § 8 Abs. 2 KStG alle Einkünfte dieses Stpfl. als solche aus Gewerbebetrieb (vgl. Abschn. 26 Abs. 3 Satz 1 KStR; s. auch Anm. 13 zum Ausschluß der Vergünstigung bei Strukturwandel). Eine weitere Einschränkung ergibt sich in den Bereichen, in denen § 14 a auf natürliche Personen abstellt (vgl. Abschn. 26 Abs. 2 Satz 3 KStR für Abs. 1 bis 3 und 5). Dies ist zB nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 für die Einkünftegrenze nicht dauernd getrennt lebender Ehegatten der Fall, insbesondere aber auch für den

gesamten Abs. 4, der sich ersichtlich nur auf natürliche Personen, nämlich die Abfindung weichender Erben oder auf schon abgefundene Erben bezieht (glA *Kleeberg in Kirchhof/Söhn*, § 14 a Rdnr. A 9; offenbar auch Abschn. 26 Abs. 2 Satz 3 KStR, in dessen Aufzählung Abs. 4 nicht enthalten ist; für eine einschränkungslöse Anwendung des § 14 a dagegen wohl *Frotscher/Kuhlmann*, § 14 a Rdnr. 4).

Im übrigen kann der Anwendung von § 14 a auf kstpfl. Subjekte im Hinblick auf den Zweck der Vorschrift (s. Anm. 9 f., Beitrag zur Entwicklung einer gesunden Agrarstruktur) gefolgt werden. Die Rspr. des BFH zu § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 16 Abs. 4 (BFH v. 8. 5. 91 I R 33/90, BStBl. II 1992 S. 437) ist angesichts der anderen Zweckrichtung des § 16 Abs. 4 (s. § 16 Anm. 452) ebenso wie die daran geübte Kritik (vgl. *Gmach*, BB 1992 S. 548) nicht einschlägig.

Einstweilen frei.

15

III. Anwendung auf Auslandsbeziehungen

16

Ausländische Betriebe unbeschränkt Steuerpflichtiger: Da die Vergünstigung nach Abs. 1–3 lediglich agrarpolitischen Zwecken im Inland dient (s. Anm. 13), gelten die Vorschriften nicht für ausländische Betriebe unbeschränkt Stpfl. (glA *Kleeberg in Kirchhof/Söhn*, § 14 a Rdnr. A 10; *Märkle/Hiller*, Rdnr. 389). Dagegen sollen die Steuerbefreiungen nach Abs. 4 und 5 auch bei unbeschränkt stpfl. Inhabern ausländischer Betriebe anwendbar sein (s. *Kleeberg in Kirchhof/Söhn*, § 14 a Rdnr. A 10; *Märkle/Hiller*, Rdnr. 389). Gegen die Anwendung von Abs. 4 und 5 spricht, daß sich § 14 a durchgängig auf die Verbesserung oder Erhaltung der inländischen Agrarstruktur bezieht. Die Problemfelder ausländischer Agrarstruktur können vom deutschen Gesetzgeber nicht mitbedacht sein, eine Steuerung bzw. Förderung (s. Anm. 9) in dieser Hinsicht hat er nicht gewollt.

GlA *Frotscher/Kuhlmann*, § 14 a Rdnr. 5; ähnlich BFH v. 4. 12. 79 VIII R 125/78, BStBl. II 1980 S. 97 betr. § 7 b und allgemein im Zusammenhang mit dem Landwirtschaftsgesetz und dem Landpachtgesetz auch BGH v. 14. 5. 1987 BLw 15/86, NJW 1987 S. 3002; es ergibt sich daraus kein Widerspruch zu BFH v. 27. 2. 92 IV R 71/90, BStBl. II S. 554 betr. Sonderabschreibung nach § 76 EStDV.

Beschränkt steuerpflichtige Land- und Forstwirte: Im Schrifttum wird die Ansicht vertreten, daß sich die Abs. 1 bis 3 auch auf die inländischen Betriebe beschränkt Stpfl. beziehen (vgl. *Märkle/Hiller*, Rdnr. 389; *Kleeberg in Kirchhof/Söhn*, § 14 a Rdnr. A 11; *Frotscher/Kuhlmann*, § 14 a Rdnr. 3). Dafür könnte der Zweck der Vorschrift sprechen (s. Anm. 9 f.). Abs. 1 bis 3 steht darüber hinaus in engem Zusammenhang mit dem sachlichen und persönlichen Geltungsbereich des in § 49 Abs. 1 Nr. 1 genannten § 14. Die Anwendung wäre auch durch § 50 Abs. 1 nicht ausgeschlossen. UE spricht dagegen jedoch die Einkünftegrenze des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, die im Hinblick auf beschränkt Stpfl. grds. nicht umsetzbar ist. Entsprechendes gilt für die Abs. 4 und 5 im Hinblick auf die dort enthaltene Einkommensgrenze (insoweit glA *Kleeberg in Kirchhof/Söhn*, § 14 a Rdnr. A 11).

IV. Zeitlicher Geltungsbereich

17

Der in Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 jeweils genannte Begünstigungszeitraum (s. dazu Anm. 54, 150 und 204) entspricht nicht dem zeitlichen Anwendungsbereich des § 14 a idF des StÄndG 1992 (§ 52 Abs. 17). Für Veräuße-

rungen und Entnahmen vor dem 1. 1. 92 ist demnach zunächst das jeweils geltende Recht festzustellen. Für die Frage, welche Gesetzesfassung maßgebend ist, muß in Veräußerungsfällen auf den Zeitpunkt des wirtschaftlichen Eigentumsübergangs (aA BFH v. 23. 6. 83 IV R 77/80, BStBl. II S. 633: Abschluß des Kaufvertrags), in Entnahmefällen auf den Tag der Entnahme abgestellt werden (BFH v. 31. 1. 85 IV R 130/82, BStBl. II S. 395; Abschn. 133 b Abs. 1 Satz 2 EStR). Wegen der Einzelheiten hierzu s. Anm. 52 und Anm. 150.

18, 19 Einstweilen frei.

E. Verhältnis des § 14a zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zu Gewinnermittlungsvorschriften

20 1. Verhältnis zu § 4a

Nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 sind zur Ermittlung des Einkommens bei Land- und Forstwirten, deren Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, Gewinne des Wj. auf das Kj., in dem das Wj. beginnt, und auf das Kj., in dem das Wj. endet, entsprechend dem zeitlichen Anteil aufzuteilen (Grundsatz). Bei der Aufteilung sind Veräußerungsgewinne im Sinne des § 14 auszuscheiden und dem Gewinn des Kalenderjahrs hinzuzurechnen, in dem sie entstanden sind (Ausnahme). Unter die Ausnahme des § 4a Abs. 2 Nr. 1 fällt auch der Freibetrag nach Abs. 1, der gem. § 14 Satz 2 eine Alternative zum entsprechend geltenden Freibetrag nach §§ 14, 16 Abs. 4 darstellt. Dasselbe gilt für die Betriebsaufgabe iSd. Abs. 3, die nach Abs. 3 Satz 1 mit bestimmten Maßgaben der Veräußerung iSd. Abs. 1 gleichgestellt ist. Nicht unter die Ausnahme nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 fallen hingegen die Freibetragsregelungen nach Abs. 4 und 5, die laufenden land- und forstw. Gewinn begünstigen. Hier verbleibt es bei abweichendem Wirtschaftsjahr bei der zeitanteiligen Zuordnung der Gewinne nach dem Grundsatz des § 4a Abs. 2 Nr. 1.

21 2. Verhältnis zu §§ 6b, 6c

Abs. 1: Unter den Voraussetzungen der §§ 6b und 6c können Gewinne, die sich bei Veräußerung eines ganzen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ergeben, auf Ersatzwirtschaftsgüter übertragen oder vorläufig durch Bildung einer Rücklage neutralisiert werden (vgl. BFH v. 4. 2. 82 IV R 150/78, BStBl. II S. 348; zur Anwendbarkeit von § 6b bei Körperschaften, die Land- und Forstwirtschaft betreiben, s. Abschn. 28 KStR). Dementsprechend gilt dies für Veräußerungsgewinne, die den Freibetrag nach Abs. 1 übersteigen oder bei denen der Stpfl. von dieser antragsgebundenen Begünstigung ganz oder zum Teil keinen Gebrauch macht (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1706). Der Stpfl. hat aber auch die Möglichkeit, statt des Vorgehens nach §§ 6b, 6c den verbleibenden Veräußerungsgewinn dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen (§ 34 Abs. 1 Satz 4). Entscheidet sich der Stpfl. für §§ 6b, 6c, kommt nachträglich die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nicht mehr in Betracht (BFH IV R 150/78, aaO).

Abs. 3: §§ 6b, 6c kommen nicht bei Betriebsaufgabe durch Entnahme der wesentlichen Betriebsgrundlagen in das Privatvermögen in Betracht (s. § 6b Anm. 300 „Entnahme“).

Abs. 4 und 5: §§ 6 b, 6 c können entsprechend auch bei Veräußerung (nicht einer Entnahme bei Abs. 4, s. § 6 b Anm. 300 „Entnahme“) von Grund und Böden iSd. Abs. 4 und 5 auf einen (nach Abzug eines etwaigen Freibetrags) verbleibenden Teil des Veräußerungsgewinns angewandt werden. § 34 ist allerdings in Fällen dieser Art nicht einschlägig (vgl. Anm. 25).

II. Verhältnis zu anderen Vorschriften der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft

1. Verhältnis zu § 13 Abs. 3

22

Die sachlichen Steuerbefreiungen nach Abs. 1, 3, 4 und 5 wirken sich bereits bei der Einkunftermittlung aus, während § 13 Abs. 3 „bei“ der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 2 Abs. 3) wirksam wird und damit die Einkunftermittlung nicht berührt (vgl. BFH v. 25. 2. 88 IV R 32/86, BStBl. II S. 827 mwN). Die Begünstigungen nach § 14 a und § 13 Abs. 3 können demnach nebeneinander wirksam werden (vgl. auch *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1578). § 14 a soll eine gesunde Agrarstruktur fördern, während § 13 Abs. 3 eine allgemein aus agrarpolitischen Erwägungen gewährte steuerliche Subvention darstellt (vgl. BFH, aaO). Die Frage einer Kappung der Freibeträge (s. zB *Felsmann*, A 397 u. *Schmidt/Seeger* XI. § 14 Anm. 9) stellt sich nicht (glA *Blümich/Fischer*, § 14 Tz. 8). UE gilt dies auch für den durch das StÄndG 1992 eingeschränkten Abzug des Freibetrags für Land- und Forstwirte.

2. Verhältnis zu § 13 a

23

Abs. 1 bis 3: Da die Durchschnittssätze des § 13 a die Ermittlung des laufenden Gewinns betreffen (auch § 13 a Abs. 8 macht hiervon keine Ausnahme), wird § 13 a durch Abs. 1 bis 3 nicht berührt (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 979; *Schmidt/Seeger* XI. § 14 a Anm. 18; aA *Biedermann*, NWB F. 3 d S. 411). Der Betriebsveräußerungs- oder Betriebsaufgabegewinn ist gesondert von der Ermittlung des laufenden Gewinns nach § 13 a aufgrund Bestandsvergleichs festzustellen (vgl. zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 13 a EStG schon BFH v. 3. 6. 65 IV 180/61 U, BStBl. III S. 579; glA *Leingärtner/Zaisch*, aaO).

Abs. 4 und 5: Ein Zusammentreffen der Begünstigungen nach Abs. 4 oder Abs. 5 mit der Gewinnermittlung nach § 13 a ist möglich (s. § 13 a Abs. 8 Nr. 4; *Biedermann*, NWB F. 3 d S. 411). Dabei geht der Freibetrag nach § 13 a Abs. 8 den Freibeträgen nach Abs. 4 bzw. Abs. 5 vor. Denn die Freibeträge nach Abs. 4 und Abs. 5 können sich jeweils nur auf den Gewinn beziehen, der überhaupt in den Durchschnittsatzgewinn einzubeziehen ist, also den den Freibetrag von 3 000 DM übersteigenden Betrag (glA *Biedermann*, aaO).

III. Verhältnis zu anderen Tatbeständen der Betriebsveräußerung und -aufgabe (§§ 14 und 16)

24

Abs. 1 bis 3 enthalten Sonderregelungen für einige Tatbestände der Betriebsveräußerung und -aufgabe.

Betriebsveräußerung: Der Tatbestand der Betriebsveräußerung im ganzen nach Abs. 1 baut auf den entsprechenden Tatbeständen des § 14 Abs. 1 Satz 1 und des

§ 16 Abs. 1 auf. Im Gegensatz zu den genannten Vorschriften steht es zB nach Abs. 2 Satz 1 der Anwendung des Abs. 1 nicht entgegen, wenn die zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Gebäude mit dem dazugehörigen Grund und Boden nicht mitveräußert werden (s. Anm. 90).

Teilbetriebsveräußerung: Grundsätzlich ist im Gegensatz zu § 14 Satz 1 und § 16 Abs. 1 nicht die Veräußerung eines Teilbetriebs begünstigt. Eine (für den Freibetrag allerdings einschränkende) Ausnahme macht davon Abs. 2 Satz 4, wenn zum Betrieb ein forstwirtschaftlicher Teilbetrieb gehört und dieser nicht mitveräußert, sondern als eigenständiger Betrieb vom Stpfl. fortgeführt wird.

Veräußerung eines Anteils am Betriebsvermögen: Nicht vorgesehen ist die Begünstigung des Abs. 1 für die Veräußerung eines Anteils an einem land- und forstw. Betriebsvermögen.

Betriebsaufgabe: Der Begriff der Betriebsaufgabe iSv. Abs. 3 Satz 1 entspricht grundsätzlich dem für (§ 14 Satz 2 iVm) § 16 Abs. 3 maßgeblichen Begriff (s. § 14 Anm. 65 ff. und § 16 Anm. 400 ff.). Über die Bedeutung der Verweisung nach Abs. 3 Satz 2 auf § 16 Abs. 3 und 4 s. Anm. 133.

Kumulationsverbot: Die Inanspruchnahme des Freibetrags nach Abs. 1 (Abs. 3) schließt wegen § 14 Satz 2 (s. § 14 Anm. 85 ff.) die Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 aus. Bei der Abwägung des Stpfl., ob er den Antrag nach Abs. 1 stellen soll oder nicht, kann auch die Erhöhung des Freibetrags nach § 14 iVm. § 16 Abs. 4 im Fall der Vollendung des 55. Lebensjahres bzw. dauernder Berufsunfähigkeit von Bedeutung sein.

Abs. 4 und 5: Die Tatbestände nach Abs. 4 und 5 weisen grds. keine Berührungspunkte mit den §§ 14 und 16 auf. Wegen möglicher Ausnahmen s. Anm. 152. Entsprechendes gilt für das Verhältnis der Abs. 1 und 3 zu den Abs. 4 und 5 untereinander.

IV. Verhältnis zu Tarifvorschriften

25 1. Verhältnis zu § 34

Veräußerungsgewinne aus der Betriebsveräußerung im ganzen iSv. Abs. 1 gehören nach der ausdrücklichen Bezugnahme in § 34 Abs. 2 Nr. 1 zu den außerordentlichen Einkünften iSd. § 34 Abs. 1. Soweit diese nach Berücksichtigung eines Freibetrags nach Abs. 1 der ESt. unterliegen, unterliegt die darauf entfallende ESt. dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 34 Abs. 1 Satz 2 (s. § 34 Anm. 9). Die Wahl der Begünstigung nach den §§ 6b, 6c schließt die ermäßigte Besteuerung (§ 34 Abs. 1 Satz 4) auch bei Auflösung der Rücklage aus (BFH v. 4. 2. 82 IV R 150/78, BStBl. II S. 348).

Dagegen kommt für die nach Abs. 4 und 5 begünstigten Gewinne, die aus der Veräußerung (bzw. Entnahme) land- und forstwirtschaftlichen Grund und Bodens entstanden sind, die Tarifermäßigung nach § 34 nicht in Betracht.

26 2. Verhältnis zu § 34b

Ist im Zusammenhang mit der Veräußerung oder der Aufgabe eines forstw. Betriebs der Tatbestand einer außerordentlichen Holznutzung (§ 34b Abs. 1 Nr. 1) erfüllt, so kann auf Antrag des Stpfl. auf den nach Abzug des Freibetrags gem. Abs. 1 verbleibenden stpfl. Teil des Veräußerungsgewinns aus der außeror-

dentlichen Holznutzung der Steuersatz nach § 34 b Abs. 3 Nr. 1 angewandt werden (vgl. Abschn. 204 Abs. 1 Satz 3 EStR).

3. Verhältnis zu §§ 34 c, 34 d

27

Da sich § 14 a auf im Inland belegene Betriebe bezieht (Anm. 16) und von seiner hauptsächlichen Zielrichtung auf die Verbesserung der (inländischen) Agrarstruktur ausgerichtet ist (Anm. 13), ergeben sich mit ausländischen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft regelmäßig auch dann keine Berührungspunkte, wenn ausnahmsweise nach der in § 34 d Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c zum Ausdruck kommenden umgekehrten isolierenden Betrachtungsweise (dazu etwa BFH v. 7. 7. 71 I R 41/70, BStBl. II S. 771) gewisse inländische Einkünfte zu den ausländischen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören (vgl. dazu *Blümlich/Krabbe*, § 34 d EStG Rdnr. 8).

4. Verhältnis zu § 35

28

Von § 35 ist zur Vermeidung der Doppelbelastung von ESt. und ErbSt. mit Wirkung ab VZ 1975 ua. die bis dahin für Veräußerungsgewinne bestehende Vorschrift des § 16 Abs. 5 abgelöst worden (vgl. BTDrucks. 7/2180 S. 18; zur Vergleichbarkeit bei den Vorschriften BFH v. 9. 9. 88 III R 191/84, BStBl. II 1989 S. 9 und v. 7. 12. 90 X R 72/89, BStBl. II 1991 S. 350; zum Verhältnis von § 16 Abs. 5 zu Abs. 1 s. BMWF v. 29. 2. 72, BStBl. I S. 102, Abschn. 7 Abs. 2). Der Härteausgleich nach § 35 bezieht sich demnach ua. auf Veräußerungsgewinne, mithin auch iSv. Abs. 1, die nach Berücksichtigung des Freibetrags als stpfl. verbleiben (vgl. Abschn. 213 e Abs. 1 Satz 1 EStR zu § 14), aber auch auf Betriebsaufgabebetriebsbestände und die Veräußerung und Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter (s. Erl. III.2. a zu § 35 grün).

Zu beachten ist jedoch allgemein, daß nach BFH (X R 72/89 aaO, mwN zum Streitstand) die StErmäßigung des § 35 auf Antrag nur für solche Einkünfte ausgelöst wird, die noch nicht bei dem Erblasser als Einkünfte erfaßt worden sind (zB stille Reserven, noch nicht zugeflossene Einnahmen) und dennoch als Wertbestandteil der erbschaftsteuerlichen Bereicherung der ErbSt. unterlegen haben. Das hiernach bestehende Erfordernis der tatsächlichen Doppelbelastung mit ErbSt. und ESt. ist zB nicht gegeben, wenn der erbschaftsteuerrechtliche Ansatz (EW; Beitrittsgebiet: Ersatzwirtschaftswert, § 12 Abs. 2 ErbStG, § 126 Abs. 2 BewG) dem Buchwert entspricht oder ihn unterschreitet (vgl. Abschn. 213 e Abs. 1 Beispiel B EStR). Denn insofern sind die stillen Reserven nicht Wertbestandteil der erbschaftsteuerlichen Bereicherung gewesen (vgl. im einzelnen BFH X R 72/89; aA hier Erl. III.2. c zu § 35 grün). Damit ist § 35 auch für die nach Anwendung des § 14 a verbleibenden stpfl. Gewinne vielfach bedeutungslos.

V. Verhältnis zum FELEG

29

Die Vergünstigung für Betriebsveräußerungs- und -aufgabegewinne nach Abs. 1 und 3 kann neben der Produktionsaufgaberente und dem Ausgleichsgeld nach §§ 1, 9 FELEG gewährt werden (dazu Erl. I zu § 13 Abs. 2 Nr. 3 grün).

Durch das Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit – FELEG – vom 21. 1. 89 (BGBl. I S. 233; BStBl. I S. 116) soll älteren landwirtschaftlichen Unternehmern das Ausscheiden aus dem Erwerbsleben erleichtert werden. Hat der Betriebsinhaber im Sinne dieses Gesetzes Flächen verpachtet oder in der Weise stillgelegt, daß die landwirtschaftliche Nutzung ruht, kann er grds. den Betrieb fortführen oder nach den allgemeinen Grundsätzen die Betriebsaufgabe erklären (*Gierlich*, NWB Fach 3 d S. 483; vgl.

zur Problematik des FELEG im Verhältnis zum EStG zB *Hiller*, Inf. 1989 S. 457; *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1647 ff.). Die Fiktion der fortdauernden landwirtschaftlichen Nutzung stillgelegter Flächen nach Art. 5 des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über die Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der Agrarstruktur und des Küstenschutzes“ (v. 21. 7. 88, BGBl. I S. 1053) greift hier nicht (glA *Leingärtner/Zaisch*, aaO; *Hiller*, aaO). Das FELEG schließt auch an eine Betriebsveräußerung an (dazu *Hiller*, aaO). Bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen kann die Begünstigung nach Abs. 3 und/oder Abs. 1 in Betracht kommen (s. *Hiller*, aaO S. 458, dort auch zur Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns).

30, 31 Einstweilen frei.

32 F. Zurechnung der Freibeträge des § 14 a

Gewinne aus der Veräußerung eines land- und forstw. Betriebs iSv. Abs. 1 sind grundsätzlich bei der Einkommensbesteuerung des Veräußernden zu erfassen, Gewinne aus Betriebsaufgabe bei dem den Betrieb Aufgebenden (s. § 14 Anm. 15, 16, 17), Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden gemäß Abs. 4 und 5 beim Veräußernden oder Entnehmenden. Entsprechend sind die Voraussetzungen der Begünstigung nach § 14 a grds. bei der Einkommensbesteuerung dieser Stpfl. zu klären. Ehegatten, die der Ehegattenveranlagung unterliegen (§ 26 Abs. 1 Satz 1), werden die Freibeträge zwar nicht in doppelter Höhe gewährt. Ggf. verdoppelt sich aber die Einkunfts- bzw. Einkommensgrenze (s. Anm. 77 ff., 185, 213).

33, 34 Einstweilen frei.

G. Verfahrensfragen

35 I. Antragserfordernis und Nachweisanforderungen

Antragserfordernis: Die Freibeträge nach § 14 a werden von der zuständigen Behörde nicht von Amts wegen, sondern nur auf Antrag gewährt (s. dazu Anm. 55, 154 und 204, dort auch wegen der Antragsberechtigung bei Mitunternehmer-schaften).

Bescheinigung bei Betriebsaufgabe: Im Fall der Betriebsaufgabe setzt die Gewährung eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen Stelle voraus, daß der Stpfl. seinen land- und forstw. Betrieb zum Zweck der Strukturverbesserung abgegeben hat (Abs. 3 Nr. 2, s. dazu Anm. 130).

36 II. Zuständigkeit für die Gewährung der Freibeträge des § 14 a

Sachlich zuständig für die Beurteilung der Frage, ob ein Freibetrag nach § 14 a gewährt werden kann, ist das Finanzamt (§ 16 AO iVm. § 17 Abs. 2 FVG), örtlich das WohnsitzFA (§ 19 AO) oder im Fall gesonderter Feststellung nach § 180 AO das LageFA (§ 18 Abs. 1 Nr. 1).

III. Gesonderte Gewinnfeststellung

37

Betriebsveräußerung: Bei gesonderter Feststellung des Gewinns (§§ 18, 179, 180 AO) kann für den Fall der Betriebsveräußerung die Voraussetzung des Abs. 1 Nr. 2 (Begrenzung der nicht land- u. forstw. Einkünfte des Stpfl.) nicht in diesem Verfahren, sondern nur im Rahmen der Veranlagung des Stpfl. zur ESt. geprüft werden. Sie ist mit allen verfahrensrechtlichen Konsequenzen mithin Bestandteil dieses Verfahrens. Die übrigen Voraussetzungen des Abs. 1 werden im Rahmen des gesonderten (u. ggf. einheitlichen) Gewinnfeststellungsverfahrens beurteilt (Abschn. 133 a Abs. 5 Sätze 1 u. 2 EStR; *Domann*, BB 1980 S. 1852).

Betriebsaufgabe: Ist die Betriebsaufgabe gemäß Abs. 3 Gegenstand eines gesonderten Gewinnfeststellungsverfahrens, ist in diesem Verfahren auch der gemäß Abs. 3 Nr. 2 erforderliche Strukturverbesserungsnachweis zu führen (Abschn. 133 a Abs. 5 Satz 3 EStR).

Freibetrag nach Abs. 4 und 5: Die Einkommensgrenzen für den Freibetrag zur Abfindung weichender Erben (Abs. 4 Satz 2 Nr. 2) und für den Schuldentilgungsfreibetrag (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2) können im Fall eines gesonderten Gewinnfeststellungsverfahrens nicht in diesem Verfahren, sondern nur im Veranlagungsverfahren beurteilt werden (zu den Einzelheiten Anm. 156 und 204).

IV. Vorläufige Steuerfestsetzung

38

Die FinVerw. ist zur Erteilung eines nach § 165 AO vorläufigen Steuer- oder Feststellungsbescheids angewiesen, soweit bei der Veranlagung für den VZ der Veräußerung von Grund und Boden noch nicht bekannt ist, ob und in welchem Umfang der Veräußerungserlös zur gem. Abs. 5 begünstigten Schuldentilgung verwendet wird (Abschn. 133 c Abs. 5 Satz 5 EStR).

Einstweilen frei.

39–48

Erläuterungen zu Abs. 1: Freibetrag bei Betriebsveräußerung

Schrifttum zu Abs. 1 bis 3: *Domann*, Entscheidung im Feststellungsverfahren – Stellungnahme zu einigen Zweifelsfragen, DB 1973 S. 1093; *Speich*, Der einkommensteuerliche Freibetrag beim Veräußerungsgewinn, DStZ 1976 S. 275; *Domann*, Zuständiges Finanzamt für die Gewährung des erhöhten Freibetrags bei Betriebsveräußerung in den Fällen der gesonderten und einheitlichen Feststellung, BB 1980 S. 1852; *Köhne*, Kritische Anmerkungen zu den steuerpolitischen Vorschlägen des Bundesrats, Inf. 1984 S. 324; *Giere*, Veräußerung, Verpachtung und Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Inf. 1986 S. 362; *Seitbel*, Neue steuerfreie Entnahmemöglichkeit von Betriebsgebäuden und dazugehörigem Grund und Boden für Zwecke des sozialen Wohnungsbaus, DStR 1990, S. 291. S. ferner das Schrifttum vor Anm. 1.

A. Überblick zu Abs. 1

49

Abs. 1 gewährt auf Antrag (s. Anm. 55) einen Freibetrag für die Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (Anm. 50). Vorausgesetzt ist, daß

innerhalb des Begünstigungszeitraums (Anm. 54) ein land- und forstw. Betrieb im ganzen veräußert wird (s. Anm. 52). Diese Vorschrift wird durch Abs. 2 Sätze 1 und 4 ergänzt, der Erleichterungen für die zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Gebäude samt dazugehörigem Grund und für forstwirtschaftliche Teilbetriebe enthält (s. Anm. 92 ff., 114 ff.). Im besonderen ist der Freibetrag gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 an eine bestimmte Betriebsgröße (Wirtschaftswert nach § 46 BewG unter 40 000 DM; s. Anm. 68 ff.) und gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 an bestimmte Einkunftsgrenzen (s. Anm. 74 ff.) gebunden. Bei Erfüllung der allgemeinen und besonderen Voraussetzungen gewährt die Vorschrift im maßgebenden VZ einen Freibetrag iHv. bis zu 90 000 DM (Anm. 62, 63) für den aus der Veräußerung erwachsenen und gemäß § 16 Abs. 2 (s. Anm. 58) zu errechnenden Gewinn.

B. Allgemeine Voraussetzungen und Rechtsfolge der Vergünstigung bei Betriebsveräußerung

I. Allgemeine Voraussetzungen des Freibetrags (Abs. 1 Satz 1)

50 1. Veräußerung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs durch den Steuerpflichtigen

Begünstigt ist die Veräußerung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs.

Veräußerung ist die entgeltliche Übertragung eines Betriebs auf einen Erwerber, in welcher zivilrechtlichen Form auch immer (s. zB BFH v. 23. 4. 71 IV 201/65, BStBl. II S. 686; 19. 2. 81 IV R 116/77, BStBl. II S. 566). S. auch § 14 Anm. 23 ff. zur Abgrenzung von der unentgeltlichen Übertragung.

Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb: Als Betrieb iSv. Abs. 1 kann im allgemeinen die auf Erreichung eines arbeits- bzw. produktionstechnischen Zwecks gerichtete organisatorische Zusammenfassung personeller, sachlicher und anderer Arbeitsmittel zu einer selbständigen Einheit aufgefaßt werden (BFH v. 13. 10. 88 IV R 136/85, BStBl. II 1989 S. 7 zu § 141 AO). Zum Betriebsbegriff im einzelnen s. § 14 Anm. 31.

Der Steuerpflichtige muß den Betrieb veräußern. Das ist der Inhaber des Betriebs in seiner Eigenschaft als Eigentümer oder Nutzungsberechtigter (s. Anm. 52). Auch mitunternehmerisch verbundene Stpfl. können die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllen (s.a. Anm. 55).

51 Einstweilen frei.

52 2. Veräußerung des Betriebs im ganzen

Begünstigt ist nur die Veräußerung des Betriebs im ganzen. Die Formulierung entspricht der Fassung in § 16 Abs. 1 Nr. 1 erste Alternative und knüpft an den entsprechenden Tatbestand in § 14 an.

Eine Betriebsveräußerung im ganzen ist im allgemeinen stets dann zu bejahen, wenn das (wirtschaftliche) Eigentum an allen WG des land- und forstw. BV, die die wesentlichen Betriebsgrundlagen eines land- und forstw. Betriebs bilden, entgeltlich in einem einheitlichen Vorgang auf den Erwerber übertragen wird und der Erwerber den Betrieb fortführen kann (vgl. zB BFH 18. 4. 91 IV R 7/89, BStBl. II S. 833; 28. 3. 85 IV R 88/81, BStBl. II S. 508; Abschn. 139 Abs. 1 EStR).

Abgrenzung zur Betriebsaufgabe: Eine Veräußerung des ganzen Betriebs liegt nur dann vor, wenn die wesentlichen Grundlagen auf den Erwerber übertragen werden, nicht aber, wenn der Betrieb dadurch zerschlagen wird, daß die wesentlichen Betriebsgrundlagen zB an verschiedene Erwerber veräußert (wegen des – ggf. begünstigten – Vorliegens einer Betriebsaufgabe in diesem Fall s. Anm. 126 ff.) oder zurückbehalten werden (zum Zurückbehalten von Grund und Boden zB BFH IV R 88/81, aaO). Dieser Grundsatz ist nach Abs. 2 Satz 1 bzw. 4 für den Fall des Zurückhaltens von Gebäuden mit dem dazugehörigen Grund und Boden (s. Anm. 92 ff.) und/oder eines forstwirtschaftlichen Teilbetriebs (s. Anm. 114 ff.) eingeschränkt (aA *Frotscher/Kuhlmann*, § 14 a Rdnr. 23: in diesem Fall handle es sich um eine Betriebsaufgabe). Ein Zurückbehalten nicht wesentlicher WG ist unschädlich (vgl. dazu BFH 18. 4. 91 IV R 7/89, BStBl. II S. 833; § 14 Anm. 32).

Die Abgrenzung der Betriebsveräußerung von der Betriebsaufgabe ist von Bedeutung, weil der Freibetrag zwar auch bei Betriebsaufgabe gewährt wird, die Vergünstigung aber nach Abs. 3 von der zusätzlichen Voraussetzung der Aufgabe zum Zweck der Strukturverbesserung abhängig macht (s. Anm. 128).

Keine Betriebsveräußerung im ganzen und daher nicht begünstigt nach Abs. 1 Satz 1 ist

- die Veräußerung von Betriebsteilen unter Zurückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlagen, vom Zurückbehalt der zum land- und forstw. Vermögen gehörenden Gebäude mit dem dazugehörenden Grund und Boden abgesehen (Abs. 2 Satz 1),
- die Veräußerung eines Teilbetriebs, von der Fortführung eines forstwirtschaftlichen Teilbetriebs iSv. Abs. 2 Satz 4 abgesehen,
- die Veräußerung eines Anteils an einem land- und forstw. Betriebsvermögen (vgl. § 14 Anm. 35 und 38).

Betriebsveräußerung durch Eigentümer und Nutzungsberechtigte: Begünstigt ist nicht nur die Veräußerung des Betriebs durch den Eigentümer, also auch den Verpächter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs bis zur Erklärung der Betriebsaufgabe; auch die Nutzung eines Betriebs im Pachtwege, im Wege der Wirtschaftsüberlassung oder des Nießbrauchs stellt einen eigenen Betrieb des Pächters dar. Abs. 1 kommt demnach auch in Betracht, wenn der Pächter seinen Betrieb an den Eigentümer oder einen Nachpächter veräußert (BMF v. 26. 2. 73, StEK EStG § 14 a Nr. 4).

Betriebsveräußerung durch Mitunternehmer: Veräußern einzelne Mitunternehmer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nach und nach ihre Anteile, so findet auf einen dabei entstehenden Veräußerungsgewinn grds. nur § 14 iVm. § 16 Anwendung, ein Freibetrag nach Abs. 1 kommt nicht in Betracht (s. o.). Veräußern aber sämtliche Gesellschafter gleichzeitig (dh. in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang) ihre Anteile, so wird der Vorgang als Veräußerung des ganzen Betriebs angesehen. In diesem Fall steht den beteiligten Gesellschaftern die Vergünstigung nach Abs. 1 gemeinsam zu (BMWF v. 29. 2. 72, BStBl. I S. 102, Abschn. 7 Abs. 1; s. auch Anm. 55).

Einstweilen frei.

53

3. Begünstigungszeitraum (1. 7. 70 bis 31. 12. 95)

54

Bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des Abs. 1 wird die Vergünstigung nur gewährt, wenn die Veräußerung in die Zeit nach dem 30. 6. 70 und vor den

1. 1. 96 fällt. Die zeitliche Beschränkung der Begünstigung hat augenscheinlich den Zweck, die Zielgruppe des Gesetzes zur Verbesserung der Agrarstruktur zur Betriebsveräußerung zu bewegen (glA Hiller in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14 a Rdnr. 10; s. schon *Söffing*, DStZ 1971 S. 277). Einem Vorstoß des Bundesrats (BTDrucks. 12/1368 S. 13), den Begünstigungszeitraum zu verkürzen, ist nicht Rechnung getragen worden. Der Veräußerungsgewinn (s. Anm. 58) muß im Begünstigungszeitraum entstanden sein.

Der Begünstigungszeitraum ist nicht mit dem Anwendungszeitraum der Vorschrift idF des StÄndG 1992 gleichzusetzen (s. Anm. 7). Für Veräußerungen vor dem 1. 1. 92 ist deshalb zunächst der jeweils geltende Rechtszustand zu ermitteln.

55 4. Antragsersfordernis

Antrag: Die Gewährung des Freibetrags nach Abs. 1 setzt einen Antrag (s. hierzu allgemein Einf.ESt. Anm. 722 und 723) des Stpfl. voraus. Sie erfolgt demnach nicht von Amts wegen durch das FA. Das Antragsersfordernis vermittelt dem Stpfl. Wahlmöglichkeiten, insbesondere etwa im Hinblick auf die Beanspruchung des Freibetrags dem Grunde und der Höhe nach (letzteres str., aA zB. *Märkle/Hiller*, Rdnr. 405) sowie in Beziehung zu §§ 6b, 6c und 34 Abs. 1 Satz 4 (vgl. Anm. 21 und Anm. 25). Der Antrag ist nicht an ein Form- und/oder Fristersfordernis gebunden. Schriftlichkeit ist aus Beweisgründen zweckmäßig (vgl. Einf. ESt. Anm. 723). Verfahrensrechtlich ist die Ausübung des Antrags und ggf. sein Widerruf bis zum Abschluß der letzten Tatsacheninstanz, also im Verfahren vor dem FG (s. auch § 34 Anm. 3a; aA aber Einf.ESt. Anm. 723: Abschluß des Einspruchsverfahrens) begrenzt (zu § 14a Abs. 4 EStG 1975: BFH v. 26. 3. 87 IV R 20/84, BStBl. II S. 561, 564).

Antragsberechtigung: Antragsberechtigt ist der Stpfl., dem die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft einschließlich des Veräußerungsgewinns zuzurechnen sind (s. dazu allgemein § 2 Anm. 100 ff.; im übrigen § 14 Anm. 15), dh. in der Regel der Eigentümer. Zum Nutzungsberechtigten als Betriebsveräußerer s. Anm. 52.

Mehrheit von Antragsberechtigten: Bei Veräußerung einer mitunternehmerisch betriebenen Land- und Forstwirtschaft muß wegen der Betriebsbezogenheit des Freibetrags die Mitunternehmerschaft den Antrag gemeinschaftlich stellen. Wegen der Entscheidungskompetenz des LageFA im Verhältnis zum Wohnsitz-FA s. Anm. 36 f.

56, 57 Einstweilen frei.

58 5. Begünstigter Veräußerungsgewinn

Voraussetzung für die Begünstigung ist, daß ein Veräußerungsgewinn iSd. § 16 Abs. 2 entsteht.

Begriff des Veräußerungsgewinns: Abs. 1 Satz 1 bezieht sich mit dem Klammerzusatz ausdrücklich auf die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 2. Veräußerungsgewinn ist danach der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten die für den Zeitpunkt der Veräußerung festgestellten Buchwerte des Betriebsvermögens übersteigt. Wegen der Einzelheiten s. § 16 Anm. 170–399. Allerdings sind die (erleichternden) Maßgaben des Abs. 2 zu berücksichtigen (s. dazu Anm. 90 ff.). Der (gemeine) Wert der Entnahmen iSv. Abs. 2 Satz 2 erhöht gemäß Abs. 3 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Sätze 3 und 4

den nach Abs. 1 begünstigten Veräußerungsgewinn (glA *Felsmann*, D 213). Aus der grundsätzlichen Gleichsetzung des Veräußerungsgewinnbegriffs iSv. Abs. 1 und § 16 Abs. 2 folgt, daß die stillen Reserven der die wesentlichen Betriebsgrundlagen bildenden WG in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang aufgedeckt werden müssen (vgl. Abschn. 197 Abs. 4 Satz 1 und Abschn. 139 EStR). Der Freibetrag nach Abs. 1 kann demnach nicht gewährt werden, wenn diese Voraussetzung nicht erfüllt ist (glA *Felsmann*, D 60 d, im Zusammenhang mit der Nichtauflösung einer Rücklage iSd. § 6 b).

Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung ist von Bedeutung, weil nur Veräußerungen innerhalb des Begünstigungszeitraums (s. Anm. 54) gefördert werden. Eine Veräußerung beruht auf dem entgeltlichen Kausalgeschäft, wird aber erst mit dem Erfüllungsgeschäft vollzogen, das damit vor dem 1. 1. 96 vollendet sein muß. In Sonderfällen kann eine Veräußerung bereits zu einem früheren Zeitpunkt anzunehmen sein (BFH v. 23. 1. 92 IV R 95/90, BStBl. II S. 553); zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei wiederkehrenden Bezügen s. § 14 Anm. 51 f.

Erfassung des Veräußerungsgewinns: Die Bezugnahme auf den Veräußerungsgewinn iSv. § 16 Abs. 2 bedeutet nicht, daß der Veräußerungsgewinn iSv. Abs. 1 nicht die Eigenschaft eines Veräußerungsgewinns iSv. § 14 aufweist. Es ist deshalb zB für die zeitliche Zuordnung 4 a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 zu beachten (glA *Felsmann*, D 231; *Leimgärtner/Zaisch*, Rdnr. 1705; dazu auch Anm. 20).

Einstweilen frei.

59–61

II. Rechtsfolge: Freibetrag nach Abs. 1 Satz 1

1. Auswirkung und Bedeutung des Freibetrags

62

Sind unter Einbeziehung der Erleichterungen nach Abs. 2 (s. Anm. 90 ff.) sämtliche Voraussetzungen gem. Abs. 1 erfüllt, so wird auf Antrag des Stpfl. (s. Anm. 55) der Veräußerungsgewinn (s. Anm. 58) nur insoweit zur ESt. herangezogen, als er den Betrag von 90 000 DM übersteigt. Die Begünstigung hängt nicht wie bei § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4 von der Höhe des realisierten Veräußerungsgewinns ab. Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut handelt es sich um einen Freibetrag und keine Freigrenze. Wegen des zeitlichen Geltungsbereichs der Rechtsentwicklung des Freibetrags von 90 000 DM s. Anm. 7.

Sachliche Steuerbefreiung: Abs. 1 stellt den Veräußerungsgewinn im Umfang des Freibetrags nicht erst tariflich von der ESt. frei, sondern bereits im Rahmen der Einkunftsermittlung als sachliche Steuerbefreiung. Ein nach dieser Vorschrift steuerfreier Veräußerungsgewinn nimmt demnach an einem etwaigen Verlustausgleich bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3) nicht teil (s. entsprechend zu § 16 Abs. 4 BFH v. 16. 12. 75 VIII R 147/71, BStBl. II 1976 S. 360; s. § 16 Anm. 452, 472).

Auswirkung des Freibetrags: Ist der Veräußerungsgewinn niedriger als der Freibetrag in Höhe von 90 000 DM, so ist er in vollem Umfang steuerfrei. Ist der Veräußerungsgewinn höher, unterliegt er mit dem übersteigenden Teil der ESt. (Verhältnis des Freibetrags nach Abs. 1 zu §§ 6 b, 6 c, s. Anm. 21 und §§ 14 und 16, s. Anm. 24). Der den Freibetrag nach Abs. 1 übersteigende Teil des Veräußerungsgewinns, bei dem sich der Stpfl. nicht für einen Abzug oder eine Rücklage

nach §§ 6 b, 6 c entscheidet, gehört zu den ao. Einkünften iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1, für die die Tarifiermäßigung gem. § 34 Abs. 1 möglich ist (s. Anm. 25).

Betriebsbezogenheit des Freibetrags: Da sich der Freibetrag nach Abs. 1 auf einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bezieht und mithin objektbezogen ist (s. Anm. 13), wird er für jeden vom Stpfl. veräußerten Betrieb (s. Anm. 50) ggf. im VZ wiederholt gewährt (Abschn. 133 a Abs. 1 Satz 2 EStR). Für das einzelne Objekt kann, wenn auch nach Wahl des Stpfl., nur entweder der Freibetrag nach Abs. 1 oder nach § 14 in Anspruch genommen werden (vgl. Anm. 24). Wenn gleichzeitig oder nacheinander mehrere Objekte veräußert werden, kann nach Wahl des Stpfl. für das eine § 14 und das andere Abs. 1 angewendet werden (s. Anm. 24; § 14 Anm. 87).

Mehrere Berechtigte: Gehört der veräußerte Betrieb mehreren Eigentümern (Gesellschaft, Gemeinschaft), so steht der Freibetrag wegen seiner Betriebsbezogenheit allen Beteiligten insgesamt nur einmal zu (Abschn. 133 a Abs. 1 Satz 4 EStR; *Schmidt/Seeger* XI. § 14 a Anm. 7; zur Aufteilung s. BFH v. 17. 4. 80 IV R 58/78, BStBl. II, S. 721; entsprechend dem Anteil am gesamten Veräußerungsgewinn, glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1716). Das gleiche gilt, wenn alle Beteiligten ihre Anteile an der Gesellschaft oder Gemeinschaft, zu deren Vermögen der land- und forstw. Betrieb gehört, gleichzeitig veräußern (s. Anm. 52 und Abschn. 133 a Abs. 1 Satz 5 EStR). Die Zuteilung des Anteils am Freibetrag erfolgt im Verfahren über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns (vgl. wegen der persönlichen Voraussetzung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Anm. 75 aE).

63 2. Abzug vom Veräußerungsgewinn

Der Veräußerungsgewinn ist nur stpfl., als er den Betrag von 90 000 DM übersteigt (wegen der Steuerbegünstigung des übersteigenden Teils s. Anm. 6). Ein Abbau des Freibetrags entsprechend dem Übersteigen des Veräußerungsgewinns ist nicht vorgesehen.

Für den Abzug maßgebender Veranlagungszeitraum: Ein Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 1 ist in dem VZ zur ESt. zu veranlagern, in dem der Stpfl. ihn bezogen hat, dh. in dem der Gewinn verwirklicht worden ist (§ 25; s. § 14 Anm. 60; § 16 Anm. 176, 177). Bei Aufteilung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft bei einem vom Kj. abweichenden Wj. sind Veräußerungsgewinne iSd. § 14 auszuscheiden und dem Gewinn des Kj. hinzuzurechnen, in dem sie entstanden sind. Dies gilt auch für Veräußerungsgewinne iSd. Abs. 1. In § 4 a Abs. 2 Nr. 1 ist Abs. 1 zwar nicht erwähnt. Abs. 1 baut jedoch auf dem dort genannten § 14 auf (s. Anm. 24 und § 4 a Anm. 72). Diesen Grundsätzen entsprechend ist auch der Freibetrag nach Abs. 1 im VZ (Kj.) der Entstehung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen.

Soweit sich die Verwirklichung eines Veräußerungsgewinns über mehrere VZ verteilt, gelten für die Berücksichtigung des Freibetrags nach Abs. 1 die gleichen Grundsätze wie bei Behandlung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 (s. § 16 Anm. 470).

64, 65 Einstweilen frei.

C. Besondere Voraussetzungen (Grenzen) für den Freibetrag nach Abs. 1 Nr. 1 und 2

I. Bedeutung der Grenzen nach Nr. 1 und 2

66

Dem Grundgedanken des Abs. 1 entsprechend (s. Anm. 9) soll nur die Veräußerung solcher land- und forstw. Betriebe gefördert werden, die als Existenzgrundlage für den Betriebsinhaber nicht ausreichen.

Es ist praktisch kaum möglich, in jedem einzelnen Fall zu prüfen, ob der veräußerte Betrieb seinem Inhaber noch eine ausreichende Existenzgrundlage bietet. Der Gesetzgeber hat sich daher aus Vereinfachungsgründen zu einer Typisierung entschlossen (vgl. *Söffing*, DStZ 1971 S. 277; zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit gesetzlicher Typisierungen s. Einf. ESt. Anm. 676). Einerseits wird dabei seit dem StEntlG 1984 (s. Anm. 7) mit Wirkung ab dem VZ 1984 (§ 52 Abs. 20 a EStG idF des StEntlG 1984) auf den bewertungsrechtlichen Wirtschaftswert (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 46 BewG, s. Anm. 68 ff.; früher: Einheitswert; bei fehlendem Wirtschaftswert s. Anm. 82), andererseits auf die Höhe der nicht land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte abgestellt (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Die Wirtschaftswertgrenze schließt nur einen geringen Teil der land- und forstw. Betriebe von der Begünstigung nach Abs. 1 aus; so etwa 15 vH der Betriebe nach dem Stand von 1986 (vgl. *Engel* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 14 a Rdnr. 6; vgl. zur Einheitswertgrenze schon *Söffing*, DStZ 1971 S. 277). Die Einkünftegrenze bezieht sich nicht auf land- und forstw. Einkünfte.

Einstweilen frei

67

II. Begrenzung durch die Betriebsgröße bei vorhandenem Wirtschaftswert iSd. § 46 BewG (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

1. Bedeutung der Wirtschaftswertgrenze

68

Die Anknüpfung an den Wirtschaftswert des Betriebs stellt eine von der Person des Stpfl. unabhängige (objektive) Voraussetzung dar. Die durch das StEntlG 1984 herbeigeführte Umstellung der Freibetragsbegrenzung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 vom maßgeblichen Einheitswert des land- und forstw. Betriebs auf dessen Wirtschaftswert gemäß § 46 BewG hat den Kreis der begünstigten Betriebe noch erweitert, weil damit für die Begrenzung nach der Betriebsgröße der einen Teil des Einheitswerts bildende Wohnungswert des land- und forstw. Betriebs (vgl. § 34 Abs. 1 BewG) nicht mehr zu berücksichtigen ist. Andererseits wurde damit schon vorab der Änderung durch das WohneigFG Rechnung getragen, wonach der Nutzungswert der Wohnung nicht mehr zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählt.

2. Begriff und Bestimmung des Wirtschaftswerts

a) Begriff des Wirtschaftswerts

69

Der Wirtschaftswert ist der Wert für den Wirtschaftsteil des land- und forstw. Betriebs (§§ 46, 34 BewG). Maßgeblich und verbindlich (s. auch Abs. 1 Satz 3) ist grundsätzlich der bewertungsrechtlich festgestellte Wirtschaftswert. Der Wirt-

schaftswert iSv. § 46 BewG ist neben dem Wohnungswert (§ 47 BewG) Bestandteil des Einheitswerts des land- und forstw. Betriebs (§ 48 BewG).

Der Wirtschaftswert iSv. § 46 BewG ist nicht mit dem Wirtschaftswert iSv. § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO identisch (vgl. dazu zB *Tipke/Kruse*, § 141 Tz. 7).

Bestandteile des Wirtschaftswerts: Der Wirtschaftswert umfaßt nach § 34 Abs. 2 BewG die dort für den Wirtschaftsteil in Nr. 1 aufgeführten land- und forstw. Nutzungen sowie nach Nr. 2 das nicht zu einer solchen Nutzung gehörende Abbauland (§ 43 BewG), Geringstland (§ 44 BewG) und Unland (§ 45 BewG), ferner nach Nr. 3 die Nebenbetriebe (§ 42 BewG). Der Wirtschaftswert iSd. § 46 BewG setzt sich daher aus verschiedenen und unterschiedlich zu ermittelnden Werten zusammen, und zwar aus

- den Vergleichswerten der zum Betrieb gehörenden Nutzungen und Nutzungsteile (§ 40 BewG), ggf. korrigiert durch die Zu- und Abschläge nach § 41 BewG;
- den Einzelertragswerten einzelner Nutzungen, auf die das vergleichende Verfahren keine Anwendung findet (§ 37 Abs. 2 BewG);
- den Einzelertragswerten der zum Betrieb gehörenden Nebenbetriebe (§ 42 Abs. 2 BewG);
- dem Einzelertragswert des Abbaulandes (§ 43 Abs. 2 BewG) und
- aus dem Hektarwert des Geringstlandes (§ 44 Abs. 2 BewG).

Der Wirtschaftswert ist ein Ertragswert (§ 36 Abs. 1 BewG), der aus der Summe der angeführten Vergleichswerte und Einzelertragswerte gebildet wird. Unland bleibt unbewertet (§ 45 Abs. 2 BewG).

Maßgeblichkeit der bewertungsrechtlichen Zuordnung: Flächen, die nach dem BewG als Grundvermögen bewertet wurden, bleiben auch dann außer Betracht, wenn sie einkommensteuerrechtlich zum Betriebsvermögen gehören (vgl. zB § 69 BewG). Umgekehrt werden Flächen, die bewertungsrechtlich zum land- und forstw. Vermögen gehörig eingeordnet sind, auch dann berücksichtigt, wenn sie ertragsteuerrechtlich nicht zum Betriebsvermögen gehören (s. auch *Hiller in Dankmeyer/Giloy*, § 14a Rdnr. 11).

Mehrere für den land- und forstw. Betrieb im ertragsteuerrechtlichen Sinne vorhandene Wirtschaftswerte werden zusammengerechnet (s. *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1707).

Bei Pachtverhältnissen besteht die Bindung beim Pächter bzw. Verpächter an den nach § 34 Abs. 4 iVm. § 49 BewG verteilten Wirtschaftswert (zur Notwendigkeit der Verteilung des Wirtschaftswerts s. *Rössler/Troll*, BewG/VStG, § 49 BewG, Rdnr. 11). Fehlt es an einem Wirtschaftswert im Zeitpunkt der Veräußerung, so ist nach Satz 2 ein fiktiver Wirtschaftswert zugrunde zu legen (s. Anm. 82; dort auch zu den Ersatzwirtschaftswerten im Beitrittsgebiet).

70 b) Höchstbetrag des Wirtschaftswerts

Die Gewährung des Freibetrags ist davon abhängig, daß der für den Zeitpunkt der Veräußerung maßgebende Wirtschaftswert 40 000 DM nicht übersteigt. Die Grenze ist starr; sie enthält keine Gleitklausel, so daß bei Übersteigen um nur 1 DM die Begünstigung nach Abs. 1 entfällt.

Allerdings kann der Wirtschaftswert von der Betriebsveräußerung durch entsprechende Maßnahmen des Stpfl. beeinflusst werden, zB durch Veräußerung von Grund und Boden, wobei auf den Veräußerungsgewinn § 6 b oder § 6 c angewendet werden kann, oder zB auch durch Übertragung von Teilbetrieben auf Ange-

hörige (s. *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1707). Zur Abgrenzung von der Betriebsaufgabe in diesem Fall s. Anm. 52, 126. Wird der Veräußerungsnettoerlös bei veräußertem Grund und Boden oder ein entnommenes Grundstück vor dem Veräußerungsvorgang nach Abs. 1 zur Abfindung weicher Erben verwendet, kommt hierfür die Begünstigung nach Abs. 4 in Betracht, wenn dieser Vorgang nicht im Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung steht (s. dazu Anm. 152, 164).

Zur Rechtsentwicklung des Grenzwerts und dem jeweils früher geltenden Rechtszustand s. Anm. 7.

3. Verfahrensfragen: Feststellung des Wirtschaftswerts als Grundlagenbescheid 71

Der nach § 46 BewG festgestellte Wirtschaftswert ist Grundlagenbescheid iSv. § 171 Abs. 10 AO. Ändert sich nach bestandskräftiger EStVeranlagung die Bewertung hinsichtlich des Wirtschaftswerts und wird davon das Merkmal nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 positiv oder negativ beeinflusst, ist die EStVeranlagung gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern (glA zB *Felsmann*, D 219; *Kleeberg* in *Kirchhof/Söhn*, § 14a Rdnr. A 25).

Bei Herabsetzung des Wirtschaftswerts kann uE der Antrag auf Anwendung des Abs. 1 noch nachgeholt werden (vgl. BFH v. 13. 12. 85 III R 204/81, BStBl. II 1986 S. 45 betr. den ebenfalls unbefristeten Antrag nach § 33 b Abs. 1 aF).

Bei gesonderter Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ist die Voraussetzung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in diesem Verfahren zu prüfen (Abschn. 133a Abs. 5 Satz 1 EStR; ua. Anm. 37).

Einstweilen frei.

72, 73

III. Höchstgrenzen für die nichtlandwirtschaftlichen Einkünfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

1. Bedeutung der Einkunftsgrenzen

74

Der Gesetzgeber hielt die Größe des Betriebs für sich allein nicht in allen Fällen für die Beurteilung ausreichend, ob der Betrieb als Existenzgrundlage für den Stpfl. geeignet ist (zu diesem Grundgedanken s. Anm. 9; insoweit kritisch *Kleeberg* in *Kirchhof/Söhn*, § 14a Rdnr. B 12). Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 knüpft daher an das weitere Merkmal der Höhe der nicht aus Land- und Forstw. stammenden Einkünfte des Stpfl. an (Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 2–7). Durch diese Bestimmung werden solche Stpfl. von der Vergünstigung ausgeschlossen, deren land- und forstw. Betrieb zwar auf die Dauer nicht als Existenzgrundlage geeignet ist, die aber über genügend andere Einkünfte verfügen (glA *Söffing*, DSz 1971 S. 277). Im Ergebnis schließt Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 damit auch beschränkt Stpfl. von der Vergünstigung des Abs. 1 aus (s. Anm. 16).

Offensichtlich um Manipulationsmöglichkeiten vorzubeugen, sind für die Prüfung der Einkunftsgrenze die dem VZ vorangegangenen beiden VZ maßgebend. Auf die Höhe der Einkünfte im VZ der Veräußerung kommt es daher nicht an.

75 **2. Grundtatbestand der Einkunftsgrenze (Nr. 2 Satz 1)**

Maßgebende Einkünfte sind die Einkünfte des Stpfl. iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 2 bis 7. Zu den Einkünften gem. § 2 Abs. 1 Nr. 2 bis 7 s. § 2 Anm. 50 ff. Bei Feststellung der Grenzen iSd. Nr. 1 sind daher nur heranzuziehen: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Nr. 2), selbst. Arbeit (Nr. 3), nichtselbst. Arbeit (Nr. 4), Kapitalvermögen (Nr. 5), Vermietung und Verpachtung (Nr. 6) und sonstige Einkünfte iSd. § 22 (Nr. 7). Das Gesetz bezieht sich nur auf die Summe dieser Einkünfte (auch die negativen), nicht auf den Gesamtbetrag der Einkünfte iSv. § 2 Abs. 3. Die Einkünfte aus Land- und Forstw. werden bei der Berechnung nicht berücksichtigt. Da unter Einkünften nur stpfl. Einkünfte zu verstehen sind, bleiben auch nicht steuerbare Einkünfte (s. § 2 Anm. 79, 80) bei der Grenzprüfung unberücksichtigt.

Abgrenzung der Einkünfte: Festzustellen ist die Höhe der Einkünfte in den beiden dem VZ der Veräußerung vorangehenden VZ (= Kj., § 25). Auf die Höhe der Einkünfte im VZ der Veräußerung kommt es nicht an.

Einkünfte aus selbst. und nichtselbst. Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte sind stets in dem Kj. bezogen, in dem sie zugeflossen sind (§ 11). Bei Gewerbetreibenden mit abweichendem Wj. gilt der Gewinn des Wj. als in dem Kj. bezogen, in dem das Wj. endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2).

Höhe der Einkünfte: Die Einkünfte dürfen „jeweils“ in jedem der beiden vorangegangenen VZ den Betrag von 27 000 DM nicht überstiegen haben (zur Rechtsentwicklung der Einkunftsgrenze s. Anm. 7). Eine Zusammenrechnung der Einkünfte aus beiden Jahren, eine Saldierung positiver Einkünfte des einen VZ mit Verlusten aus dem anderen VZ oder die Bildung eines Durchschnittswerts ist nicht zulässig. Die in einem VZ erzielten positiven Einkünfte dürfen lediglich mit Verlusten aus einer der genannten Einkunftsarten des gleichen VZ ausgeglichen werden. Die Einkunftsgrenze ist starr; sie enthält keine Gleitklausel. Wird sie in einem der beiden vorangegangenen VZ überschritten, entfällt die Begünstigungsmöglichkeit nach Abs. 1.

Bei Mitunternehmern, die nicht Ehegatten sind (s. Anm. 77), kann der auf sie entfallende Freibetrag nur dem gewährt werden, der die Einkunftsgrenze wahrt. Entfällt hiernach ein Teil des Freibetrags, kann er nicht auf einen anderen Mitunternehmer übertragen werden (glA *Frotscher/Kuhlmann*, § 14a Rdnr. 21 a).

76 Einstweilen frei.

3. Erhöhung der Einkunftsgrenze bei Ehegatten (Nr. 2 Satz 2)77 **a) Vorbemerkung**

Für Ehegatten, die nicht dauernd getrennt leben, verdoppelt sich die freibetragschädliche Einkunftsgrenze auf 54 000 DM.

Bedeutung der Regelung: Das Gesetz geht für Ehegatten von einer breiteren, nicht aus land- und forstwirtschaftlichen Einkünften herrührenden Existenzgrundlage aus. Dies soll die Verdoppelung der Einkunftsgrenze offensichtlich rechtfertigen.

Verfahrensfragen: Ob die Voraussetzung nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 erfüllt ist, ist bei gesonderter Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstw. nicht in diesem, sondern im Veranlagungsverfahren zu prüfen (Abschn. 133 a Abs. 5 Satz 2 EStR; s. auch Anm. 37).

b) Tatbestandsvoraussetzung für die Verdoppelung der Einkunftsgrenze: Ehegatten, die nicht dauernd getrennt leben 78

Nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 verdoppelt sich die Einkunftsgrenze für Ehegatten, die nicht dauernd getrennt leben. Mit Ausnahme der beiderseits unbeschränkten EStPflicht der Ehegatten handelt es sich dabei um die auch in § 26 Abs. 1 Satz 1 enthaltenen Tatbestandsvoraussetzungen für die Ehegattenveranlagung. Zur Streitfrage, ob § 14a EStG auch auf beschr. estpfl. Landwirte anzuwenden ist, s. Anm. 16.

Die Ehegatteneigenschaft des Stpfl. bestimmt sich nach zivilrechtlichen Grundsätzen; uE gelten insoweit die Ausführungen zur Ehegattenveranlagung (s. § 26 Anm. 22).

Zeitpunkt des Vorliegens der Ehegatteneigenschaft: Die Vorschrift enthält keinen unmittelbaren Hinweis darauf, auf welchen Zeitpunkt bzw. Zeitraum das Vorliegen des Merkmals „Ehegatte“ zu prüfen ist. Eine Meinung hebt ausschließlich auf den Zeitpunkt der Realisierung des Veräußerungsgewinns ab. Abweichende familiäre Verhältnisse vor oder nach dem Veräußerungszeitpunkt seien unbeachtlich (vgl. *Felsmann*, D 220 b; *Frotscher/Kuhlmann*, § 14 a Rdnr. 20; *Engel* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 14 a Rdnr. 7; wohl auch *Schmidt/Seeger* XI. § 14 a Anm. 12). UE abzulehnen. Gegen diese Auffassung spricht, daß sie zu – namentlich auch gegenüber Ledigen – zufälligen und sachlich nicht gerechtfertigten Ergebnissen kommen kann. Da es um die Verdoppelung der Einkunftsgrenze geht und diese Verdoppelung nur aus dem Vorhandensein einer Ehe gerechtfertigt ist (vgl. Anm. 77), sprechen die besseren Gründe dafür, daß in den beiden vorangegangenen VZ ein Eheverhältnis bestanden haben muß. Da das Merkmal Ehegatte zudem in engem Zusammenhang mit dem Merkmal des nicht dauernden Getrenntlebens steht und der Gesetzeswortlaut darauf hindeutet, daß dieses (negative) Merkmal noch im Zeitpunkt der Realisierung des Veräußerungsgewinns erfüllt sein muß, muß verlangt werden, daß auch in diesem Zeitpunkt dieses individuelle Eheverhältnis noch besteht (im Ansatz glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1708; *Kleeberg* in *Kirchhof/Söhn*, § 14 a Rdnr. B 7; *Blümich/Fischer*, § 14 a Tz. 12; wohl auch *Märkle/Hiller*, Rdnr. 389). Dementsprechend findet auch die Einkunftsgrenze Anwendung, die dem Familienstand des Stpfl. im jeweiligen Vergleichszeitraum entspricht.

Beispiel: Der Landwirt A ist im VZ 01 ledig. Am 1. 12. 02 heiratet er B. Am 1. 12. 03 veräußert er den Hof.

Bezüglich der Einkunftsgrenze ist auf die nichtlandwirtschaftlichen Einkünfte in den VZ 01 und 02 abzustellen. Da A im VZ 01 nicht verheiratet war, kommt es diesbezüglich nur auf seine Einkünfte an; es gilt allerdings auch nur die Einkunftsgrenze für Ledige (27 000 DM). Da A im VZ 02 verheiratet war und dieses Eheverhältnis bis zum Veräußerungszeitpunkt angehalten hat, kommt es für den VZ 02 auf die Einkünfte beider Ehegatten, allerdings bei verdoppelter Einkunftsgrenze, an.

Wäre die Ehefrau B etwa vor dem 1. 12. 03 verstorben, müßte nach hier vertretener Auffassung die Verdoppelungsregelung außer Betracht bleiben.

Hätte sich A nach dem Tod der B in der Zeit zwischen dem 1. 1. 03 und dem 1. 12. 03 mit C verheiratet, käme die Verdoppelungsregelung nicht zur Anwendung, weil in den VZ 01 und 02 mit C kein Eheverhältnis bestanden hat.

Die Ehegatten leben nicht dauernd getrennt, wenn sie die zum Wesen der Ehe gehörende Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft aufrechterhalten. Im einzelnen dazu § 26 Anm. 28–32.

Auf die Art der Veranlagung der Ehegatten (getrennte Veranlagung gem. § 26 a oder Zusammenveranlagung gem. § 26 b) sowie auf die beschränkte bzw. unbe-

schränkte StPflcht kommt es für die Verdoppelung der Einkünftegrenze nicht an (glA *Felsmann*, D 220 b; bzgl. der beschränkten StPflcht aA *Kleeberg* in *Kirchhof/Söhn*, § 14 a Rdnr. B 7), sondern nur darauf, daß kein dauerndes Getrenntleben vorliegt.

Für die Frage, auf welchen Zeitraum bzw. Zeitpunkt das (negative) Merkmal des nicht dauernden Getrenntlebens zu prüfen ist, gelten die Ausführungen zum Zeitpunkt des Vorliegens der Ehegatteneigenschaft entsprechend (s. o.).

79 c) Rechtsfolge der Nr. 2 Satz 2: Verweisung auf Satz 1 und Verdoppelung der Einkünftegrenze

Grundsätzlich „gilt Satz 1“. Gemeint ist offensichtlich nicht der ganze Satz 1, der sämtliche allgemeinen Voraussetzungen der Steuerbegünstigung, die Rechtsfolge sowie die Wirtschaftswertgrenze mitumfaßt, sondern nur der erste Satzteil von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, der Satz 2 unmittelbar vorausgeht.

Wenn die Ehegatten nicht dauernd getrennt leben, beträgt die Einkünftegrenze für die der Veräußerung vorangegangenen beiden VZ bzgl. ihrer nicht land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte 54 000 DM. Wiewohl an sich kein Grund besteht, ggf. vom nicht veräußernden Ehegatten erzielte land- und forstwirtschaftliche Einkünfte außer Betracht zu lassen, läßt die Verweisung auf Satz 1 keinen Auslegungsspielraum.

Die Einkünftegrenze ist auch hier starr (s. Anm. 75). Die für Ehegatten bestehende Regelung kann zur Folge haben, daß einem Land- und Forstwirt, dessen eigene nicht land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte 27 000 DM nicht übersteigen, der Freibetrag nach Abs. 1 versagt werden muß, weil die Ehefrau so hohe Einkünfte der genannten Art hat, daß die Grenze von 54 000 DM überschritten wird.

Wegen der Rechtsentwicklung der genannten Grenze und den jeweils früher geltenden Rechtszustand s. Anm. 7. Im Verhältnis zu den nach früheren Rechtszuständen geringeren Einkünftegrenzen ist § 52 Abs. 17 zu beachten.

80, 81 Einstweilen frei.

82 D. Maßgebender Wert bei fehlendem Wirtschaftswert oder Erreichen der Wertfortschreibungsvoraussetzungen (Abs. 1 Satz 2)

Für einen im Zeitpunkt der Veräußerung fehlenden oder noch nicht fortgeschriebenen Wirtschaftswert wird ein Ersatzwirtschaftswert festgestellt.

Bedeutung der Regelung: Da Abs. 1 sich auf inländische Betriebe bezieht (s. Anm. 13), schließt Abs. 1 Satz 2 nicht etwa eine etwaige Lücke für im Ausland belegene Betriebe. Die Vorschrift bezieht sich vielmehr auf Fälle, in denen noch kein Wirtschaftswert festgestellt wurde, zB weil der veräußerte land- und forstw. Betrieb erst kurz vor der Veräußerung entstanden ist, oder will Anpassungen, die zu einer Wertfortschreibung führen müßten, aber noch nicht geführt haben, berücksichtigen.

Ein Ersatzwirtschaftswert wird festgestellt, wenn im Zeitpunkt der Veräußerung ein maßgebender Wirtschaftswert (Abs. 1 Nr. 1) nicht festgestellt ist. In diesem Fall wird ein mit den maßgebenden Wertverhältnissen vom 1. 1. 64 fiktiver Wirtschaftswert zugrunde gelegt. Dabei ist der Wert maßgebend, der sich für den Zeitpunkt der Veräußerung als Wirtschaftswert ergeben würde (s. Anm. 68 ff.).

Entsprechendes gilt bei Erreichen der Wertfortschreibungsvoraussetzungen. Dabei kommt es auf die einheitswertbezogenen Wertfortschreibungsgrenzen iSv. § 22 Abs. 1 Nr. 1 BewG an. Danach können die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung auch durch eine Veränderung der Wertverhältnisse im Wohnteil (§ 34 Abs. 1 Nr. 2 BewG) begründet sein. Für Abs. 1 ist dies aber nur dann von Bedeutung, wenn sich gleichzeitig auch die Wertverhältnisse bezüglich des Wirtschaftsteils verändert haben. UE gelten für die in einem vereinfachten Verfahren von der zuständigen Bewertungsstelle des FA festgestellten Ersatzwirtschaftswerte die gleichen verfahrensrechtlichen Grundsätze wie für die Wirtschaftswerte iSd. Nr. 1; die Ersatzfeststellungen sind insbesondere Grundlagenbescheide (s. Anm. 71).

Ersatzwirtschaftswert im Beitrittsgebiet: Im Beitrittsgebiet ist ab 1. 1. 91 (bis dahin war an die Wertverhältnisse der auf den 1. 1. 35 festgestellten Einheitswerte anzuknüpfen, s. Erläuterungen der BReg BTDrucks. 11/7817 S. 114 zu § 125 Abs. 1 BewG) nicht auf den Wirtschaftswert abzustellen, sondern gemäß § 57 Abs. 3 idF des EinVertrG v. 23. 9. 90 (BGBl. II S. 885) von den im Ersatzwirtschaftswert iSv. § 125 BewG idF des EinVertrG ausgewiesenen Werten auszugehen. § 57 Abs. 3 stellt sicher, daß auch bei der Anwendung des § 14a im beigetretenen Teil Deutschlands die notwendige Anpassung der auf der Einheitsbewertung beruhenden Wertmaßstäbe an die in das Bewertungsrecht eingefügten Ersatzbemessungsgrundlagen erfolgt (Erläuterungen der BReg zum EinVertrG, BTDrucks. 11/7817 S. 109 und S. 114 zu § 125 BewG).

Einstweilen frei.

83–89

Erläuterungen zu Abs. 2:

Zurückbehalten von Gebäuden mit dazugehörigem Grund und Boden und eines forstwirtschaftlichen Teilbetriebs

A. Überblick zur Regelung und Bedeutung des Abs. 2

90

Die Vorschrift erweitert den Anwendungsbereich des Abs. 1. Damit wird zugleich die Annahme einer Betriebsaufgabe ausgeschlossen (glA *Kleeberg in Kirchhof/Söhn*, Rdnr. C 1; aA *Frotscher/Kuhlmann*, § 14a Rdnr. 23). Der Freibetrag nach Abs. 1 wird danach auch gewährt, wenn

- zum land- und forstw. Vermögen gehörende Gebäude mit dem dazugehörigen Grund und Boden nicht mitveräußert werden (Satz 1),
- ein forstw. Teilbetrieb nicht mitveräußert wird, sondern als eigenständiger Betrieb vom Stpfl. fortgeführt wird (Abs. 2 Satz 4).

Im übrigen regelt die Vorschrift die Rechtsfolgen, wenn zum land- und forstw. Vermögen gehörende Gebäude mit dem dazugehörigen Grund und Boden nicht mitveräußert werden (Sätze 2 und 3). Schließlich wird in Satz 5 die Rechtsfolge (Freibetrag) des Abs. 1 für den Fall des Zurückbehaltens eines forstw. Teilbetriebs eingeschränkt.

Da sich Abs. 2 ausschließlich auf Abs. 1 bezieht, scheidet die Anwendung dieser Vorschriften im Rahmen der §§ 14, 16 aus (glA *Hiller in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14a Rdnr. 43).

Einstweilen frei.

91

B. Zurückbehalten von Gebäuden und dazugehörigem Grund und Boden (Abs. 2 Satz 1)

92

I. Bedeutung der Ausnahmeregelung für zurückbehaltene Gebäude

Eine Betriebsveräußerung im ganzen iSv. Abs. 1 setzt wie bei Betriebsveräußerungen iSv. §§ 14 und 16 die Veräußerung aller wesentlichen Grundlagen eines Betriebs voraus, ohne daß der Betrieb dabei zerschlagen wird (s. Anm. 52 und § 14 Anm. 32, § 16 Anm. 105 ff.; Abschn. 139 Abs. 1 EStR). Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören vor allem auch die land- und forstw. Wirtschaftsgebäude und der mit diesen verbundene Grund und Boden. Zum Teil werden diese Wirtschaftsgebäude und der zugehörige Grund und Boden insbesondere bei der Veräußerung kleinerer Betriebe zusammen mit der Wohnung nicht mitveräußert, auch weil der Erwerber häufig kein Interesse an dem vorhandenen Gebäudebestand hat. Mit der Folgerung, daß es dann an einer Betriebsveräußerung im ganzen fehle, würde für eine stattliche Anzahl von Fällen die Zielsetzung des Abs. 1 (s. Anm. 9) verfehlt. Dies vermeidet der bereits mit dem 2. StÄndG 1971 eingeführte Abs. 2 Satz 1. Danach ist es für die Gewährung des Freibetrags und für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 Abs. 1 unschädlich, wenn diese Gebäude und der dazugehörige Grund und Boden nicht mitveräußert werden (vgl. BTDrucks. VI/1901 S. 12; *Söffing*, DSStZ 1971 S. 277).

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 1

93 1. Vorbemerkung

Der Anwendung des Abs. 1 und des § 34 Abs. 1 steht es nicht entgegen, wenn die zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Gebäude mit dem dazugehörigen Grund und Boden nicht mitveräußert werden.

94 2. Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörende Gebäude

Der Begriff des land- und forstw. Vermögens wird hier im estrechtlichen, nicht im bewertungsrechtlichen Sinne verwandt, mag auch die bewertungsrechtliche Einordnung im Einzelfall Indizwirkung haben (vgl. allgemein ebenso *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 796). Wegen des Betriebsvermögensbegriffs s. § 4 Anm. 6 ff.

Zum land- und forstw. Vermögen gehörende Gebäude sind vor allem die Wirtschaftsgebäude. Im Geltungsbereich des § 13 Abs. 2 Nr. 2 war grundsätzlich auch die Wohnung des Stpfl. zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zu rechnen (BFH v. 25. 11. 83 III R 73/80, BStBl. II 1984 S. 292; v. 19. 2. 87 IV R 175/85, BStBl. II S. 430; zum BewG: 9. 5. 90 II R 19/88, BStBl. II S. 729), ebenso die Altenteilerwohnung (BFH v. 17. 1. 80 IV R 33/76, BStBl. II S. 323/327; v. 28. 7. 83 IV R 174/80, BStBl. II 1984 S. 97; zum Altenteilerhaus s. BFH v. 13. 9. 90 IV R 101/89, BStBl. II 1991 S. 79).

Nach § 52 Abs. 15 Satz 1 EStG idF des WohneigFG v. 15. 5. 86 (BGBl. I S. 730; BStBl. I S. 278) ist § 13 a Abs. 3 Nr. 4 und Abs. 7 letztmals für den VZ 1986 und nach der Übergangsregelung in § 52 Abs. 15 Satz 2 letztmals im VZ 1988 anzuwenden. S. dazu Erl. zu § 13 Abs. 2 Nr. 2 grün.

Inhalt des Gebäudebegriffs: Ein Bauwerk ist als Gebäude iSd. BewG anzusehen, wenn es Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest ist.

Dieser Begriffsbestimmung im gemeins. Ländererlaß v. 31. 3. 67 (BStBl. II S. 127) folgt die ständ. Rspr. zum Gebäudebegriff im BewG und in Spezialgesetzen (vgl. zB BFH v. 14. 11. 75 III R 150/74, BStBl. II 1976 S. 198 betr. BHG 1964; v. 6. 8. 76 III R 163/73, BStBl. II S. 772 betr. BerlinFG; v. 25. 3. 77 III R 5/75, BStBl. II S. 594 betr. BewG). Sie ist uE auch für EStZwecke heranzuziehen. Zum Umfang des Gebäudebegriffs und zur Abgrenzung gegenüber anderen Wirtschaftsgütern s. § 6 Anm. 630. Auch Grundstücke im Zustand der Bebauung weisen nach der hier maßgeblichen estrechtlichen Betrachtung ggf. ein Gebäude iSv. Abs. 2 Satz 1 auf; Fertigstellung, Bezugsfertigkeit und dgl. verlangt das Gesetz nicht (vgl. im übrigen auch zum BewG BFH v. 18. 5. 88 II R 124/85, BStBl. II S. 719; keine analoge Anwendung der §§ 72 und 74 BewG in bezug auf den noch nicht fertiggestellten, aber bewohnten Wohnteil des Betriebs der Land- und Forstw.). Zerstörte oder verfallene Gebäude, ohne auf die Dauer benutzbaren Raum, stellen nach der allgemeinen Begriffsbestimmung kein Gebäude dar, insbesondere, weil sie den Aufenthalt von Menschen nicht mehr gestatten. Wird der zu verfallenen oder zerstörten Gebäuden dazugehörige Grund und Boden zurückbehalten, hindert dies dennoch regelmäßig die Annahme einer Betriebsveräußerung im ganzen iSv. Abs. 1 nicht, da es sich diesbezüglich im allgemeinen nicht um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt (vgl. dazu Anm. 52).

3. Der zu den Gebäuden gehörige Grund und Boden

95

Grund und Boden als eigenständiges Wirtschaftsgut: Soweit Abs. 2 Satz 1 ausdrückt, daß es der Anwendung des Abs. 1 und des § 34 Abs. 1 nicht entgegensteht, wenn die zum land- und forstw. Vermögen gehörenden Gebäude *mit dem dazugehörigen* Grund und Boden nicht mitveräußert werden, handelt es sich jedenfalls im Umfang der Gebäudegrundflächen grds. nur um eine Klarstellung (s. entsprechend für die Abgrenzung der gewerblichen Nutzung zB BFH v. 27. 1. 77 I R 48/75, BStBl. II S. 388; v. 12. 7. 79 IV R 55/74, BStBl. II 1980 S. 5, 7). Der dazugehörige Grund und Boden ist zwar ein gegenüber dem Gebäude eigenständiges WG (s. Anm. § 6 Anm. 633), folgt aber hinsichtlich der estrechtlichen Behandlung grds. dem Gebäude (vgl. zB BFH v. 24. 11. 82 I R 51/82, BStBl. II 1983 S. 366; vgl. aber für Gebäude auf fremdem Grund und Boden BFH v. 26. 5. 82 I R 163/78, BStBl. II S. 693).

Umfang des zum Gebäude gehörigen Grund und Bodens: Unter dem zu den Gebäuden gehörigen Grund und Boden ist allerdings nicht nur der vom jeweiligen Gebäude überbaute Grund und Boden (Gebäudefläche) zu verstehen (vgl. auch die Formulierung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4: „in angemessenem Umfang dazugehöriger Grund und Boden“; s. dazu Bericht des FinAussch., BTDrucks. 11/5970 S. 36; zur Abgrenzung s. zB *Seithel*, DStR 1990 S. 291/294). Es macht erkennbar keinen Sinn, wenn der seinen Betrieb veräußernde Land- und Forstwirt lediglich die Gebäude mit der jeweiligen Gebäudegrundfläche zurückbehält, nicht aber die mit den Gebäuden in funktionellem Zusammenhang stehenden Flächen. Daher erscheint es sachgerecht, daß der Gesetzgeber mit seiner Formulierung „die zum land- und forstw. Vermögen gehörenden Gebäude mit dem dazugehörigen Grund und Boden“ auf die zur Hofstelle gehörenden Gebäude

mit dem dazugehörigen Grund und Boden abhebt (ebenso wohl *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1705 f., 1711). Dabei liegt es nahe, den Begriff der Hofstelle in Anlehnung an § 40 Abs. 3 BewG (glA Abschn. 133 a Abs. 4 Satz 3 EStR) und § 69 Abs. 3 Satz 2 BewG zu bestimmen (glA wohl *Blümich/Fischer*, § 14 a, Tz. 14; *Frotscher/Kublmann*, § 14 a Rdnr. 25; s. zu § 69 Abs. 3 Satz 2 BewG zB BFH v. 9. 10. 85 II R 247/81, BStBl. II 1986 S. 3), wonach zB die Hoffläche und auch andere Flächen in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang mit der Hofstelle bis zu einer Größe von insgesamt 10 Ar einzubeziehen sind, zB der Hausgarten (BFH v. 10. 8. 72 VIII R 80/69, BStBl. II 1973 S. 10). Letztere sog. Zubehörf lächen müssen allerdings unmittelbar an die Hofstelle anschließen. Ein solcher räumlicher Zusammenhang liegt jedenfalls nicht vor, wenn zwischen der Hofstelle und der landwirtschaftlich genutzten Fläche eine Entfernung von 190 m besteht und die dazwischenliegenden Flächen in fremdem Eigentum stehen (BFH v. 2. 5. 80 III R 15/78, BStBl. II S. 490 betr. § 69 Abs. 3 BewG). Zum Umfang von Zubehörf lächen auch BFH v. 18. 10. 89 X R 99/87, BFH/NV 1990 S. 424.

Abgrenzung der Wohnung von den Wirtschaftsgebäuden: Die gesetzliche Zuweisung der Wohnung des Land- und Forstwirts zum Privatvermögen ab VZ 1986 macht (wie bisher wegen der Befreiung des „Entnahmegewinns“ gemäß Abs. 2 Satz 3) die Abgrenzung der Wirtschaftsgebäude der Hofstelle von der Wohnung erforderlich. Zur Wohnung zählt das gesamte Grundstück insoweit, als es den Wohnzwecken des Stpfl. dient. Die FinVerw. stellt hierzu auf die allgemeinen Grundsätze ab, „zB §§ 33, 34 BewG“ (Abschn. 133 a Abs. 3 Satz 2 EStR). Für die Frage, ob unbebaute Grundstücksflächen zur Wohnung des Stpfl. gehören, kommt es insbesondere auf den räumlichen Zusammenhang dieser Flächen mit dem Haus und die Gestaltung, zB als Garten, an (BFH v. 10. 8. 72 VIII R 80/69, BStBl. II 1973 S. 10). Die FinVerw. zieht in Anlehnung an § 40 Abs. 3 Satz 2 BewG zur Wohnung des Land- und Forstw. den Hausgarten bis zu einer Fläche von 10 Ar (Abschn. 133 a Abs. 4 Satz 3 EStR). Dient Grund und Boden sowohl der Wohnung als auch den Wirtschaftsgebäuden, ist er im Verhältnis der Wohn- und Nutzflächen aufzuteilen (glA *Leingärtner/Zaisch*; Rdnr. 1711).

96 4. Grund und Boden und Gebäude werden nicht mitveräußert

Abs. 2 Satz 1 sieht die angegebenen Rechtsfolgen nur vor, wenn die bezeichneten WG im Rahmen der Betriebsveräußerung „nicht mitveräußert werden“. Damit ist klargestellt, daß der Vorschrift keine Bedeutung bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung iSv. § 7 Abs. 1 EStDV zukommt. Dies ist erheblich, wenn anlässlich der unentgeltlichen Betriebsübertragung iSv. § 7 Abs. 1 EStDV WG ins Privatvermögen überführt werden. Der in Fällen dieser Art entstehende Entnahmegewinn ist mangels Betriebsveräußerung oder -aufgabe als laufender Gewinn voll und im Hinblick auf den Steuersatz ungemildert zu versteuern (§ 4 Abs. 1 Sätze 1 und 2; BFH v. 19. 2. 81 IV R 116/77, BStBl. II S. 566).

97

III. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Verweisung auf Abs. 1 und § 34 Abs. 1

Werden die zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörenden Gebäude und der dazugehörige Grund und Boden bei der Betriebsveräußerung nicht mitveräußert, so steht dies der Anwendung des Abs. 1 und des § 34 Abs. 1

nicht entgegen, dh. der Freibetrag und die Tarifiermäßigung für den den Freibetrag übersteigenden Veräußerungsgewinn werden gewährt (s. Anm. 62f.). Diese Reihenfolge wird durch die Entnahmefiktion in Satz 2 ergänzt.

Anwendung des § 34 Abs. 1: Das Gesetz geht offenbar davon aus, daß im Fall des Satz 1 die Voraussetzungen einer Betriebsveräußerung möglicherweise nicht erfüllt sein können, wenn die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören. Für diesen Fall und nicht etwa auch für den Fall des § 14 wird gleichwohl die Anwendung des § 34 Abs. 1 angeordnet. UE handelt es sich um eine klarstellende Regelung, denn die Anwendung der Tarifiermäßigung ist bereits in § 34 Abs. 2 Nr. 1 auch für den Fall des § 14a Abs. 1 geregelt, der wiederum auch für den Fall anzuwenden ist, daß bebaute Grundstücke zurückbehalten werden (s.o.).

Einstweilen frei.

98, 99

C. Weitere Rechtsfolge:

100

Entnahme der zurückbehaltenen Gebäude und des dazugehörigen Grund und Bodens (Abs. 2 Satz 2)

In Anknüpfung an den Tatbestand der Nichtveräußerung von WG iSv. Abs. 2 Satz 1 bestimmt Abs. 2 Satz 2 als (weitere) Rechtsfolge, daß diese WG als entnommen gelten, dh. als in das Privatvermögen übergegangen angesehen werden (Zwangsüberführung in das Privatvermögen). Soweit nicht Abs. 2 Satz 3 eingreift (s. Anm. 104 ff.), führt die Regelung zur Aufdeckung und estrechtlichen Erfassung stiller Reserven aus den nach Satz 1 zurückbehaltenen WG.

Bedeutung der Entnahmefiktion: Die Wendung „gelten als entnommen“ (vgl. auch Abs. 2 Satz 3: „Entnahmegewinn“) ist mißverständlich (glA *Martens* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 14 a Rdnr. 7). Sie scheint auf eine Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 (s. dort Anm. 42) bzw. § 4 Abs. 3 Satz 4 und die dafür einschlägige Bewertung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 mit dem Teilwert hinzudeuten. Der Gesetzgeber hätte besser formuliert, daß die Gebäude mit dem dazugehörigen Grund und Boden als in das Privatvermögen übernommen gelten.

Bewertung der „Entnahme“ mit dem gemeinen Wert: Der „Entnahmegewinn“ iSv. Abs. 2 Satz 2 ist mit dem Maßstab des gemeinen Werts zu errechnen, weil er Teil des Veräußerungsgewinns ist (entsprechend § 16 Abs. 3 Satz 3).

glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1706; *Felsmann*, D 221; *Blümich/Fischer*, § 14 a Tz. 14; *Märkle/Hiller*, Rdnr. 389; aA *Schmidt/Seeger* XII. § 14 a Anm. 4; *Kleeberg* in *Kirchhof/Söhn*, Rdnr. C 2: Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4).

Als Teil des Veräußerungsgewinns ist dieser Gewinn auch nach § 34 Abs. 1 tarifbegünstigt (glA *Leingärtner/Zaisch*, aaO; *Schmidt/Seeger* XII. § 14 a Anm. 4 a; *Blümich/Fischer*, § 14 a Tz. 14; aA *Engel* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordenwin*, § 14 a Rdnr. 9 aE). UE geht das Gesetz von einer Entnahmefiktion aus, weil der in Satz 1 geregelte Vorgang tatsächlich dem Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern anlässlich der Betriebsveräußerung entspricht (vgl. dazu § 16 Anm. 235 ff.). Gewinne, die dabei entstehen können, bezieht die st. Rspr. des BFH in den Veräußerungsgewinn ein (BFH v. 29. 10. 87 IV R 93/85, BStBl. II 1988 S. 374; v. 17. 1. 89 VIII R 370/83, BFH/NV S. 698; § 16 Anm. 235 ff.). Darüber hinaus ist von Bedeutung, daß die Regelung des Abs. 2 Satz 1, auf den sich Satz 2 bezieht, den Begriff der Betriebsveräußerung der Zweckrichtung des Abs. 1 entsprechend gegenüber § 14 verändert (s. Anm. 92). Damit würde die Annahme, daß nach Abs. 2 Satz 2 ein Entnahmegewinn außerhalb eines Veräußerungsgewinns zu

besteuern sei, zu einem Wertungswiderspruch mit der zugrundeliegenden Regelung des Abs. 2 Satz 1 führen (vgl. *Meßmer*, StbJb. 1977/78 S. 109).

101–103 Einstweilen frei.

D. Steuerfreiheit für zurückbehaltene Wohnung und dazugehörigen Grund und Boden (Abs. 2 Satz 3 aF bis VZ 1985 einschließlich)

104

I. Bedeutung der Vorschrift

Die mit dem Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft (Anm. 7) eingefügte Vorschrift des Abs. 2 Satz 3 stellt mit bestimmten Maßgaben den „Entnahmegewinn“ von der Besteuerung frei, soweit er auf die Wohnung (§ 13 Abs. 2 Nr. 2) und den dazugehörigen Grund und Boden entfällt.

Ergänzende Regelung zu Satz 1 und 2: Die Regelung schließt an die Zurückbehaltung der Wohnung und des dazugehörigen Grund und Bodens anlässlich der Betriebsveräußerung an und knüpft an die Regelungen des Abs. 2 Sätze 1 und 2 an. Wenn der Stpfl. diese WG bei der Betriebsveräußerung zurückbehält, gilt dies als „Entnahme“ iSv. Satz 2. Für die strukturpolitisch erwünschte (vgl. Anm. 9) und demgemäß durch Abs. 1 begünstigte Betriebsveräußerung könnte dies ein Hinderungsgrund sein. Infolgedessen ist unter der Voraussetzung, daß der Stpfl. die Wohnung im Anschluß an die Betriebsveräußerung mindestens zwei Jahre selbst bewohnt und in dieser Zeit nicht veräußert, auf die Besteuerung des darauf entfallenden „Entnahmegewinns“ verzichtet worden (vgl. Begr. zum RegE, BTDrucks. 8/3239 S. 11; BFH v. 23. 1. 92 IV R 95/90, BStBl. II S. 553). Die Frist soll entsprechend der Regelung in § 23 (Spekulationsfrist) die sofortige steuerfreie Realisierung des „Entnahmegewinns“ verhindern.

Auslaufendes Recht: Die Vorschrift hatte aufgrund des WohnEigFG (v. 15. 5. 86, BStBl. I S. 278) nur noch für die Vergangenheit Bedeutung (vgl. *a. V.*, HFR 1992 S. 403; *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1704). Die Vorschrift wurde deshalb mit dem StMBG v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I S. 50) wegen Zeitablaufs gestrichen. Nach § 52 Abs. 17 Satz 3 idF des WohnEigFG ist § 14a Abs. 2 Satz 3 letztmals auf Wohnungen und den dazugehörigen Grund und Boden anzuwenden, die vor dem 1. 1. 87 entnommen werden. Diese Regelung findet ihre Rechtfertigung darin, daß auch für den Bereich der Einkünfte aus Land- und Forstw. für die Wohnung iSv. § 13 Abs. 2 Nr. 2 die Privatgutlösung eingeführt wurde. Für die Zeit ab 1. 1. 87 ist § 52 Abs. 15 zu beachten (Abschn. 133a Abs. 4 Satz 7 EStR). Danach ist die steuerfreie Entnahme der Wohnungen des Land- und Forstwirts weitgehend gewährleistet. S. Erl. zu § 13 Abs. 2 Nr. 2 grün.

105 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 3 aF

106 1. Vorbemerkung

Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1 und Abs. 1 als Grundlage für Satz 3: Die Steuerfreiheit des auf die Wohnung mit dem dazugehörigen Grund

und Boden entfallenden Gewinns nach Satz 3 setzt voraus, daß der Stpfl. die Wohnung im Anschluß an die Betriebsveräußerung mindestens 2 Jahre bewohnt und in dieser Zeit nicht veräußert. Nach Satz 1 darf die Wohnung also bei der Betriebsveräußerung nicht mitveräußert sein (BFH v. 23. 1. 92 IV R 95/90, BStBl. II S. 553). Im einzelnen dazu Anm. 96.

Da Abs. 2 Satz 3 an die (entgeltliche) Betriebsveräußerung iSv. Abs. 1 anknüpft („im Anschluß an die Veräußerung des Betriebs“), kommt die Begünstigung nicht bei nach § 7 Abs. 1 EStDV unentgeltlicher Betriebsübertragung und -übernahme der Wohnung und des dazugehörigen Grund und Bodens ins Privatvermögen in Betracht.

Verfahrensfragen: Wird den Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 3 nachträglich nicht mehr genügt und ist die Steuerfestsetzung bereits bestandskräftig, kommt eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht (glA *Felsmann*, D 228; *Blümich/Fischer*, § 14 a Tz. 20). Dabei ist jedoch dann ggf. der Freibetrag nach Abs. 1 bzw. § 34 zu berücksichtigen (s. auch Anm. 10).

Einstweilen frei.

107

2. Selbstnutzung der Wohnung im Anschluß an die Betriebsveräußerung

108

Die Begünstigung bezieht sich auf die zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörende Wohnung des Stpfl. und den dazugehörigen Grund und Boden. Zum Begriff der Wohnung iSd. § 13 Abs. 2 Nr. 2 s. § 13 Anm. 140 ff. und zum Wohnungsbegriff allgemein s. § 10 e Anm. 53 ff.

Der Stpfl. muß die Wohnung im Anschluß an die Betriebsveräußerung (mindestens zwei Jahre) selbst bewohnen.

Selbst bewohnen bedeutet, daß der Stpfl. die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzt (s. dazu im einzelnen § 34 f Anm. 32 ff.). Hiernach genügt etwa die Überlassung der Wohnung zur ausschließlichen Nutzung durch nahe Angehörige nicht (glA zB *Martens* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 14 a Rdnr. 8; aA *Felsmann*, D 226). Stirbt der Stpfl., wird diese Voraussetzung auch dann als erfüllt angesehen, wenn das Gebäude vom Erben (Miterben) des Gebäudes selbst bewohnt wird (kritisch *Blümich/Fischer*, § 14 a Rdnr. 18). Ein entsprechendes Ergebnis wird von der FinVerw. auch für den Fall des Weiterbewohnens durch den überlebenden Ehegatten vertreten, offenbar auch, wenn der Ehegatte nicht Erbe (Miterbe) ist (Abschn. 133 a Abs. 4 Satz 5 EStR). Die Frage ist nach dem Gesetzeswortlaut nicht bei Anwendung des Abs. 2 Satz 3, sondern unter dem Gesichtspunkt einer sachlichen Billigkeitsregelung (§ 163 Abs. 1 AO) zu beantworten (ablehnend *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1714). Bei sonstiger unentgeltlicher Rechtsnachfolge (§ 7 Abs. 1 EStDV), zB vorweggenommener Erbfolge, kommt es auf das Selbstbewohnen durch den Rechtsnachfolger an (glA *Felsmann*, D 227).

Zerstörung der Wohnung durch höhere Gewalt oder behördlichen Eingriff läßt die Steuerbefreiung nicht entfallen (vgl. entsprechend BFH v. 1. 7. 77 III R 74/76, BStBl. II S. 793); die Entscheidung fußt dogmatisch wohl auf der Annahme einer – verdeckten – Regelungslücke; glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1714; differenzierend *Felsmann*, D 227 a, die bei ausgezahlter Entschädigung darauf abheben, ob der Stpfl. die Wohnung wieder aufbaut und selbst bewohnt.

Nutzung durch Dritte keine Selbstnutzung: Eine Altenteilerwohnung bewohnt der Stpfl. nicht selbst, sondern der Altenteiler kraft eigener Rechtsposition (glA *Felsmann*, D 226). Hiervon ist der Fall zu unterscheiden, daß der Altenteiler die Wohnung mit dem Stpfl. in Wohngemeinschaft bewohnt.

Überläßt der Stpfl. eine Wohnung einem Dritten unentgeltlich zur Nutzung, bewohnt er sie nicht mehr selbst (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1714; *Kleberg* in *Kirchhof/Söhn*, Rdnr. C 3).

109 3. Die Wohnung wird mindestens zwei Jahre selbst genutzt und in dieser Zeit nicht veräußert

Die Zweijahresfrist knüpft an die Spekulationsfrist iSv. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a an (BTDrucks. 8/3239; BFH v. 23. 1. 92 IV R 95/90, BStBl. II S. 553; s. deshalb auch § 23 Anm. 38).

Zweijährige Selbstnutzung: Der Stpfl. muß die Wohnung zwei Jahre selbst bewohnen (Anm. 108) und darf sie in dieser Zeit nicht veräußern. Als Fristbeginn bestimmt das Gesetz die Betriebsveräußerung iSv. Abs. 1 Satz 1 (dazu Anm. 50, 52), also den auf den Tag des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums folgenden Tag (§ 108 AO iVm. § 187 Abs. 1 BGB). Bei Betriebsaufgabe iSv. Abs. 3 beginnt die Frist grds. mit der letzten Aufgabehandlung.

Die Frist läuft an dem Tag ab, der im zweiten darauffolgenden Kj. durch seine Zahl dem Tag entspricht, in den die Veräußerung fällt (§ 108 AO iVm. § 188 Abs. 2 BGB).

Beispiel: Betriebsveräußerung am 31. 7. 84, Fristbeginn am 1. 8. 84; Fristablauf mit dem Ablauf des 31. 7. 86.

Die Frist ist nicht verlängerbar (aA *Kleberg* in *Kirchhof/Söhn*, § 14a Rdnr. A 27: verlängerbar).

Zweijährige Veräußerungssperre: Der Stpfl. darf die Wohnung innerhalb einer Frist von zwei Jahren nicht veräußern, dh. das Eigentum an der Wohnung nicht entgeltlich auf einen Dritten übertragen. Unentgeltliche Rechtsnachfolge, zB im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, ist keine Veräußerung (glA *Felsmann*, D 227; *Haaksborst*, NWB F. 12 S. 1418; aA *Martens* in *Littmann/Bütz/Hellwig*, § 14a Rdnr. 8). Allerdings muß der Rechtsnachfolger dann die Zweijahresfrist einhalten (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1713). Zerstörung des Wohnhauses durch höhere Gewalt ist keine Veräußerung; zur Frage der Selbstnutzung in diesem Fall s.o.

Da die Zweijahresfrist an die Spekulationsfrist des § 23 anknüpft, geht der BFH davon aus, daß auch der Begriff der Veräußerung iSv. Abs. 2 Satz 3 dem Begriff der Veräußerung in § 23 Abs. 1 entspricht (vgl. dazu BFH v. 23. 1. 92 IV R 95/90, BStBl. II S. 553 mwN.). Hiernach kann die Abgabe eines Verkaufsangebots gegen zinslose Darlehensgewährung in Höhe des späteren Kaufpreises mit entsprechender dinglicher Sicherung des Käufers und Eintragung einer Auflassungsvormerkung zur Sicherung seines Anspruchs auf Eigentumsübergang zu einer so starken Bindung führen, daß eine Veräußerung iSv. Satz 3 anzunehmen ist (BFH, IV R 95/90 aaO).

110

III. Rechtsfolge des Satzes 3 aF: Der Entnahmegewinn bleibt außer Ansatz

Der Entnahmegewinn, der auf die Wohnung und den dazugehörigen Grund und Boden entfällt, bleibt außer Ansatz.

Zum Begriff des dazugehörigen Grund und Bodens s. Anm. 95; zur Problematik des Entnahmebegriffs in diesem Zusammenhang s. Anm. 100 und zur letztmaligen Anwendung der Vorschrift im VZ 1986 s. Anm. 104.

Der Entnahmegewinn bleibt außer Ansatz: Dies gilt auch für den Fall, daß der Buchwert der Wohnung und des Grund und Bodens durch Gewinnübertragungen (§§ 6 b, 6 c; Abschn. 35 EStR) oder Anrechnung von Zuschüssen (Abschn. 34 EStR) gemindert worden ist. UE ist ein Veräußerungsverlust jedoch anzusetzen (BMF v. 12. 11. 86, BStBl. I S. 528 zu A III.7 zu § 52 Abs. 15), denn nach dem Wortlaut handelt es sich, anders als nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4, nicht um eine Entnahme zum Buchwert; dabei ist jedoch die Verlustausschlußklausel des § 55 Abs. 6 zu beachten (s. § 55 Anm. 110 ff.). Die Ermittlung des Entnahmewerts und damit des Entnahmegewinns ist geboten, wenn die Wohnung bei steuerschädlicher Verwendung (s.u.) zB zur Erzielung von Einkünften aus VuV eingesetzt wird; im Fall des Abs. 2 Satz 2 und 3 ist, anders als bei der gleichlautenden Formulierung in § 52 Abs. 15 Satz 7, nicht der Teilwert, sondern der gemeine Wert Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gewinns (s. Anm. 100). Bei Selbstnutzung sind als Bemessungsgrundlage die Anschaffungs- oder Herstellungskosten maßgebend (s. § 10 e Anm. 78; glA Nds. FG v. 22. 8. 91, EFG 1992, 320, Rev. IX R 24/92; aA Schl.-Holst. FG v. 26. 3. 92 II 1243/89, nrkr., Rev. IX R 59/92).

Rechtsfolge bei steuerschädlicher Verwendung: Liegen die Voraussetzungen einer steuerfreien Entnahme von Gebäuden nach Abs. 2 Satz 3 aF nicht vor, so entfällt damit *nicht* die Steuervergünstigung der Betriebsveräußerung oder -aufgabe nach Abs. 1 und 3 (BFH v. 23. 1. 92 IV R 95/90, BStBl. II S. 553). In diesem Fall bildet der Entnahmegewinn einen Teil des Betriebsveräußerungsgewinns nach §§ 14 a, 34 Abs. 1, kann also beim noch nicht voll ausgeschöpften Freibetrag nach Abs. 1 und im übrigen im Rahmen der Tarifbegünstigung gem. § 34 Abs. 1 berücksichtigt werden. Der Entnahmegewinn ist dem VZ zuzurechnen, in dem die Entnahme stattgefunden hat, nicht erst in dem VZ, in dem die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 3 wegfallen; denn die Nichterfüllung der Voraussetzungen läßt die StBefreiung des Entnahmegewinns entfallen, wirkt sich also auf das Jahr aus, in dem der Entnahmegewinn entstanden ist.

Einstweilen frei.

111–113

E. Anteiliger Freibetrag bei Zurückbehalten eines forstwirtschaftlichen Teilbetriebs (Abs. 2 Sätze 3 und 4)

I. Bedeutung der Vorschriften

114

Satz 3: Nach Abs. 2 Satz 3 (Satz 4 i d F des StÄndG 1992, der auf Initiative des Bundesrats eingefügt wurde), kommt der Freibetrag auch dann in Betracht, wenn bei der Betriebsveräußerung ein forstwirtschaftlicher Teilbetrieb zurückbehalten wird. Nach der Rechtslage bis zum VZ 1991, die gem. § 52 Abs. 17 für Veräußerungen vor dem 1. 1. 92 weiter maßgeblich ist (s. Anm. 7 aE), war die Begünstigung nach Abs. 1 ausgeschlossen, wenn ein landw. Betrieb veräußert wurde, ein dazugehöriger forstwirtschaftlicher Teilbetrieb aber zurückbehalten wurde. Der BRat hat es als unbefriedigend empfunden, daß schon der Zurückbehalt einer kleinen Bauernwaldung, die vielleicht der Alterssicherung des Stpfl. dienen sollte, die Begünstigung insgesamt entfallen ließ (vgl. BRat in BTDrucks. 12/1368 S. 14).

Satz 4: Auch diese Regelung geht auf die Initiative des Bundesrats zurück (vgl. BTDrucks. 12/1368). Die Freibetragsermäßigung bei Zurückbehalten eines forstw. Teilbetriebs (Abs. 2 Satz 3) soll sicherstellen, daß der Veräußerungsgewinn für den landwirtschaftlichen Teilbetrieb nicht stärker entlastet wird, als der glei-

che Gewinn in den Fällen, in denen der gesamte Betrieb veräußert wird. Wäre dies anders, müßten entsprechend der Entscheidung des BVerfG zur Bodengewinnbesteuerung (s. Anm. 10) verfassungsrechtliche Bedenken aufkommen (vgl. dazu *Kreile*, GodStFachtg. 1984 S. 5, 14). Die Ermäßigungsregelung deckt sich mit der Ermäßigungsregelung in § 16 Abs. 4.

115 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge der Sätze 3 und 4

116 1. Bei Betriebsveräußerung wird ein forstwirtschaftlicher Teilbetrieb zurückbehalten und fortgeführt

Behält der Stpfl. anlässlich der Veräußerung seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs einen forstwirtschaftlichen Teilbetrieb zurück und führt ihn als eigenständigen Betrieb fort, so erhält er den Freibetrag des Abs. 1 nach Satz 4 entsprechend ermäßigt (s. Anm. 118).

Fallgestaltungen: Denkbar sind danach 3 Fallgestaltungen, bei denen der Stpfl. einen forstwirtschaftlichen Teilbetrieb zurückbehält. So bei der Veräußerung seines

- landwirtschaftlichen Betriebs, der einen forstwirtschaftlichen Teilbetrieb umfaßte,
- land- und forstwirtschaftlichen Gesamtbetriebs oder
- forstwirtschaftlichen Einzelbetriebs, wobei dem forstwirtschaftlichen Betriebsteil oder Betrieb jeweils ein Teilbetrieb ausgegliedert wurde.

Die Veräußerung eines reinen Forstbetriebs ist zwar auch nach Abs. 1 begünstigt; bei Zurückbehaltung des landwirtschaftlichen Teilbetriebs einer Forstwirtschaft findet Satz 3 jedoch keine Anwendung; der Freibetrag nach § 14a Abs. 1 (nicht nach § 14) wäre zu versagen, es sei denn, der Stpfl. würde den Teilbetrieb zuvor in einen selbständigen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft umstrukturieren.

Forstwirtschaftlicher Teilbetrieb: Grundsätzlich liegt ein Teilbetrieb vor, wenn es sich um einen mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten, organisatorisch geschlossenen Teil des Gesamtbetriebs handelt, der für sich allein lebensfähig ist, und wenn diese Voraussetzungen beim Veräußerer im Zeitpunkt der Veräußerung vorliegen (zuletzt BFH v. 26. 10. 89 IV R 25/88, BStBl. II 1990 S. 373 mwN). Ein forstwirtschaftlicher Teilbetrieb ist hingegen unter erleichterten Voraussetzungen anzunehmen (*Kanzler*, FR 1991 S. 395). Im Falle der Veräußerung einer Teilfläche eines Nachhaltsbetriebs setzt die Annahme eines forstwirtschaftlichen Teilbetriebs weder voraus, daß für die veräußerten Flächen bereits ein eigener Betriebsplan sowie eine eigene Betriebsabrechnung vorlagen, noch daß die veräußerte Fläche selbst einen Nachhaltsbetrieb mit unterschiedlichen Holzarten und Altersklassen bildet; es genügt, daß der Erwerber die Teilfläche als selbständiges, lebensfähiges Forstrevier fortführen kann (BFH v. 17. 1. 91 IV R 12/89, BStBl. II S. 566. mit Anm. StEL 1991 S. 63; BFH v. 5. 11. 81 IV R 180/77, BStBl. II 1982 S. 158). UE ist diese Rspr. zur Veräußerung forstwirtschaftlicher Teilflächen auch für die Bestimmung der Teilbetriebsseigenschaft zurückbehaltener Waldungen anzuwenden.

Als eigenständiger Betrieb muß der forstwirtschaftliche Teilbetrieb fortgeführt werden, dh. der land- und forstwirtschaftliche Betrieb muß als selbständiger

Forstbetrieb weitergeführt werden. Auch insoweit sind die Anforderungen an einen selbständigen Forstbetrieb gering (zuletzt BFH v. 13. 4. 89 IV R 30/87, BStBl. II S. 718). UE schließt dieser Wortlaut zwar aus, den zurückbehaltenen Forst einem weiteren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb als Teilbetrieb einzugliedern; andererseits muß der zurückbehaltene Forst uE jedoch kein Einkünfte erzielender Betrieb sein, denn auch ein zurückbehaltener Forstbetrieb, der nur noch als Liebhaberei geführt werden kann, ist eigenständiger Betrieb.

Die Fortführung des forstwirtschaftlichen Betriebs kann durch Eigenbewirtschaftung, aber auch im Rahmen einer Betriebsverpachtung geschehen (s. § 14 Anm. 74). Der Gesetzeswortlaut deutet darauf hin, daß der zurückbehaltene Teilbetrieb insgesamt fortgeführt werden muß, also nicht etwa ein Teil sogleich veräußert werden darf. Auch die unentgeltliche Übertragung des Teilbetriebs, etwa im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, ist schädlich (glA Märkle/Hiller, Rdnr. 389). Die Fortführung muß aber nicht zwingend durch den Stpfl., sondern kann etwa auch im Wege der Verpachtung (ohne Aufgabekerklärung) erfolgen (glA Märkle/Hiller, Rdnr. 389). Die Dauer der Fortführung ist nicht bestimmt. Die etwaige (unentgeltliche oder entgeltliche) Übertragung dieses (Teil-)Betriebs auf einen Dritten darf jedenfalls keinen Zusammenhang mehr mit der Veräußerung des landwirtschaftlichen Betriebsteils aufweisen, weil es dann an einer Fortführung durch den Stpfl. fehlt (glA Martens in Littmann/Bitz/Hellwig, § 14 a Rdnr. 9 a). Für die insoweit im Zeitpunkt des Rückhalts maßgebliche Fortführungsabsicht könnte eine mindestens dreijährige Fortführung ein Anscheinsbeweis sein (vgl. entsprechend BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77, BStBl. II S. 620).

Einstweilen frei.

117

2. Rechtsfolge der Sätze 3 und 4: Anteilige Gewährung des Freibetrags nach Abs. 1

118

Nach Satz 3 kommt der Freibetrag (nach Abs. 1) in Betracht, wenn der Stpfl. anlässlich der Veräußerung seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs einen forstwirtschaftlichen Teilbetrieb zurückbehält und ihn als eigenständigen Betrieb fortführt.

Nach Satz 4 ermäßigt sich der Freibetrag nach Abs. 1 auf den Teil, der dem Verhältnis des tatsächlich entstandenen Veräußerungsgewinns zu dem bei einer Veräußerung des ganzen land- und forstw. Betriebs erzielbaren Veräußerungsgewinn entspricht. Es liegt auf der Hand, daß die Problematik der Vorschrift bei der Ermittlung des (fiktiven) erzielbaren Veräußerungsgewinns für den gesamten Betrieb liegt (§ 16 Anm. 464; s. auch Hiller in Dankmeyer/Giloy, § 14 a Rdnr. 10 a).

Beispiel: Der Stpfl. veräußert unter Zurückbehalten seines forstw. Teilbetriebs seinen landwirtschaftlichen Teilbetrieb mit einem Veräußerungsgewinn iHv. 200 000 DM. Hätte er auch seinen forstw. Teilbetrieb veräußert, hätte er einen Veräußerungsgewinn von zusammen 300 000 DM erzielt. Der Stpfl. erhält gem. Abs. 2 Satz 5 zwei Drittel des Freibetrags nach Abs. 1 iHv. 60 000 DM.

Einstweilen frei.

119–124

Erläuterungen zu Abs. 3: Freibetrag bei Betriebsaufgabe

125

A. Bedeutung des Abs. 3

Als Veräußerung „gilt“ nach Abs. 3 auch die Aufgabe des Betriebs, wenn die in Abs. 3 Nr. 1 und 2 bezeichneten weiteren Voraussetzungen erfüllt sind. Abs. 3 bestätigt für den Geltungsbereich des Abs. 1 den nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 bestehenden Grundsatz, daß auch die Aufgabe eines Betriebs als Veräußerung gilt, schränkt aber diese Gleichstellung entsprechend dem besonderen Zweck des Abs. 1 (s. Anm. 9) dadurch ein, daß die Vergünstigung gem. Abs. 1 von der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen abhängig gemacht wird. Wenn der Tatbestand einer Betriebsaufgabe vorliegt, eine oder beide dieser weiteren Voraussetzungen aber nicht erfüllt sind, dann kann die Besteuerung des Aufgabegewinns zwar nach §§ 14, 16, 34 Abs. 2 Nr. 1 erfolgen, Abs. 1 findet aber keine Anwendung.

B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Freibetrags bei Betriebsaufgabe (Abs. 3 Satz 1)

I. Betriebsaufgabe unter den Voraussetzungen des Abs. 1 zum Zweck der Strukturverbesserung

126 1. Betriebsaufgabe unter den Voraussetzungen des Abs. 1 (Satz 1 Nr. 1)

Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn die wesentlichen Grundlagen eines land- und forstw. Betriebs nach einem einheitlichen Entschluß mit dem Ziel veräußert oder so verändert werden, daß eine selbständige Nutzung der bisherigen betrieblichen Einheit in Zukunft nicht mehr möglich ist (vgl. im einzelnen zB BFH v. 19. 2. 81 IV R 116/77, BStBl. II S. 566). Bloße Betriebsstilllegung oder Betriebsunterbrechung ohne Betriebszerschlagung durch Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen oder eindeutige Überführung des Betriebsvermögens in das Privatvermögen innerhalb eines einheitlichen Vorgangs (zum Zeitpunkt s. zB BFH v. 16. 9. 66 VI 118/65 und VI 119/65, BStBl. III 1967 S. 70; 8. 9. 76 I R 99/75, BStBl. II 1977 S. 66) stellt keine Betriebsaufgabe dar (s. zB BFH v. 27. 2. 85 I R 235/80, BStBl. II S. 456). Andererseits steht es der Annahme einer Betriebsaufgabe nicht entgegen, daß einerseits wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert, andererseits wesentliche Betriebsgrundlagen entnommen werden und so der Betrieb zerschlagen wird.

ZB entsprechend für die Teilbetriebsaufgabe BFH v. 26. 10. 89 IV R 25/88, BStBl. II 1990 S. 373; zur wirtschaftlichen Identität eines weitergeführten Betriebs zB BFH v. 24. 6. 76 IV R 200/72, BStBl. II S. 672). Zu beachten ist hier aber, daß gem. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 für die Begünstigung noch vorausgesetzt ist, daß eine Betriebsabgabe zum Zweck der Strukturverbesserung vorliegt (s. § 14 Anm. 65, 66 und § 16 Anm. 400 ff.).

Die Betriebsaufgabe durch Erklärung des Stpfl. ist auch Betriebsaufgabe iSd. Abs. 3 Satz 1. UE erhält daher auch der Verpächter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs den Freibetrag nach Abs. 1 ebenso wie der Inhaber eines nicht originären Liebhabereibetriebs, der die Betriebsaufgabe nach den Grundsätzen der Rspr. des BFH jederzeit erklären kann (BFH v. 29. 10. 81 IV R 138/78,

BStBl. II 1982 S. 381). Die Abs. 1 bis 3 entfalten auch für Verpachtungs- und Liebhabereibetriebe ihre Bedeutung einer Verbesserung der Agrarstruktur (s. Anm. 9). UE ist auch ein Liebhabereibetrieb ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb iSd. Abs. 1 Satz 1. S. auch Anm. 128.

Zeitpunkt der Betriebsaufgabe: Die Betriebsaufgabe ist mit der letzten Aufgabehandlung abgeschlossen. Dieser Zeitpunkt ist ebenso für den Fristbeginn nach Abs. 2 Satz 3 maßgeblich (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1712) wie für den Ablauf des Begünstigungszeitraums nach Abs. 1 Satz 1 (Anm. 54).

Keine Betriebsaufgabe ist die Teilbetriebsaufgabe. Da die Betriebsaufgabe gem. Abs. 3 Satz 1 als Veräußerung „gilt“, sind aber die Maßgaben des Abs. 2 (s. dazu Anm. 114 ff.) auch hier zu berücksichtigen (glA wohl *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1710). Daraus folgt, daß ein nicht aufgegebenener forstwirtschaftlicher Teilbetrieb der (anteiligen) Begünstigung nach Abs. 1 bezüglich des aufgegebenen landwirtschaftlichen Teilbetriebs nicht entgegensteht (Abs. 2 Sätze 4 und 5, s. dazu Anm. 114 ff., 132). Ebenso keine Betriebsaufgabe iSd. Abs. 3 Satz 1 ist die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils (glA *Märkle/Hiller*, aaO, Rdnr. 389), wohl aber ggf. die Betriebsaufgabe durch alle Mitunternehmer (glA *Schmidt/Seeger* XI. § 14a Anm. 6). S. auch Anm. 52.

Erfüllung der Voraussetzungen nach Abs. 1 (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1): Nach Satz 1 Nr. 1 müssen bei der Betriebsaufgabe die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt sein. Die Steuervergünstigung nach Abs. 1 hängt daher von folgenden Voraussetzungen ab:

- die Betriebsaufgabe muß im Begünstigungszeitraum des Abs. 1 erfolgen (s. Anm. 54),
- der Wirtschaftswert des aufgegebenen Betriebs darf den in Abs. 1 Nr. 1 vorgeschriebenen Wert nicht übersteigen (s. Anm. 68 ff.),
- die nicht land- und forstw. Einkünfte des Stpfl. müssen sich in den Grenzen des Abs. 1 Nr. 2 halten (s. Anm. 74 ff.).

Einstweilen frei.

127

2. Betriebsabgabe zur Strukturverbesserung (Satz 1 Nr. 2)

a) Betriebsabgabe zum Zweck der Strukturverbesserung

128

Nach Satz 1 Nr. 2 wird der Freibetrag bei Betriebsaufgabe nur gewährt, wenn der Stpfl. seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum Zweck der Strukturverbesserung abgeben hat und dies bescheinigt wird (s. Anm. 130).

Bedeutung des Strukturverbesserungsmerkmals: Die durch das StBereinigungsG 1985 neugefaßte Vorschrift hebt für den Fall der Betriebsaufgabe in besonderer Weise die Zielsetzung des ggf. nach Abs. 1 zu gewährenden Freibetrags dadurch hervor, daß die Betriebsaufgabe als *Betriebsabgabe* zum Zweck der Strukturverbesserung erfolgt sein muß.

Abgabe des Betriebs: Abs. 3 Nr. 2 spricht von einer „Abgabe“ des Betriebs, nicht von Aufgabe im estrechtlichen Sinn. Streng genommen fällt unter die Abgabe des Betriebs auch die (entgeltliche) Betriebsveräußerung im ganzen, wenngleich dieser Tatbestand nach Abs. 1 zu würdigen ist. Eine Abgabe des Betriebs kann die Zerschlagung des Betriebs durch die entgeltliche (zur Verpachtung s. *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1709) oder unentgeltliche Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an Dritte sein. Unter Betriebsabgabe kann aber auch etwa die Betriebsverpachtung mit oder ohne Betriebsaufgabeerklärung fal-

len. Wird in letzterem Fall später die Betriebsaufgabe erklärt, stört dies nicht die Annahme, daß der Betrieb zum Zweck der Strukturverbesserung abgegeben worden ist (glA *Felsmann*, D 215 c).

Da die Betriebsaufgabe gem. Abs. 3 Satz 1 als Veräußerung gilt und mithin auch die Maßgaben des Abs. 2 (s. Anm. 90 ff.) zu berücksichtigen sind, stört es die Annahme einer Betriebsabgabe nicht, wenn Wirtschaftsgebäude mit dem dazugehörigen Grund und Boden in das Privatvermögen überführt werden (Abs. 2 Satz 1, dazu Anm. 92 ff.) oder ein forstwirtschaftlicher Teilbetrieb zurückbehalten wird (s. Anm. 114 ff.) Es ist auch unschädlich, wenn der Stpfl. unwesentliche Betriebsgrundlagen (s. dazu § 14 Anm. 32 und 66) zurückbehält und in das Privatvermögen überführt oder damit eine Landwirtschaft weiterbetreibt (s. *Felsmann*, D 216).

Abgabe zum Zweck der Strukturverbesserung: Für die Frage, wann eine Abgabe zum Zweck der Strukturverbesserung vorliegt, kommt es im wesentlichen auf die Auffassung der bescheinigenden Landesbehörde an (s. Anm. 130). Denn ihre Bescheinigung dient nach Satz 1 Nr. 2 dem Nachweis, daß der Stpfl. seinen Betrieb zum Zweck der Strukturverbesserung abgegeben hat. Was Strukturverbesserung bedeutet, ist in den einzelnen Ländern nicht einheitlich geregelt. So zB für Baden-Württemberg, Erlaß vom 18. 3. 85, StEK EStG § 14 a Nr. 15; Bayern, Erlaß BayStMELF v. 5. 5. 86, StEK EStG § 14 a Nr. 23 und OFD München v. 4. 3. 91, StEK EStG § 14 a Nr. 27; Schleswig-Holstein, Erlaß v. 6. 1. 86, StEK EStG § 14 a Nr. 18. Dies ist (nur) insoweit unbedenklich, als dies auf der unterschiedlichen Agrarstruktur der einzelnen Länder beruht (s. dazu zB Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Schriftenreihe des BMF Heft 24 Tz. 3.2.3).

Einzelfälle strukturverbessernder Betriebsabgabe: Eine strukturverbessernde Abgabe des Betriebs kann zB auch vorliegen, wenn ein Pächter oder sonstiger Nutzungsberechtigter den land- und forstw. Betrieb an den Eigentümer zurückgibt (BMF v. 26. 2. 73, StEK EStG § 14 a Nr. 4 = FR 1973 S. 190; *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1709; zum Vorliegen einer Betriebsaufgabe durch den Pächter in diesem Fall s. § 14 Anm. 78). Fraglich kann die Begünstigung nach Abs. 3 sein, wenn die Verpachtung eines land- und forstw. Betriebs erfolgt, in diesem Zeitpunkt die Verpachtung eine strukturverbessernde Maßnahme iSv. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 darstellt, der Verpächter aber erst in einem späteren Zeitpunkt die Betriebsaufgabe erklärt (zu seinem Wahlrecht s. § 14 Anm. 74). Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 verknüpft die *Betriebsabgabe* zum Zweck der Strukturverbesserung nicht ausdrücklich zeitlich mit der *Betriebsaufgabe*. Es erscheint deshalb als vertretbar, auch diesen Fall nach Abs. 3 zu begünstigen (iE glA *Felsmann*, D 215 c; aA *Blümich/Fischer*, § 14 a Tz. 22).

129 Einstweilen frei.

130 b) Nachweis der Strukturverbesserung (Bescheinigungsverfahren)

Satz 1 Nr. 2 regelt auch den Nachweis der strukturverbessernden Maßnahme. Vorausgesetzt wird, daß die nach Landesrecht zuständige Stelle bescheinigt, der Stpfl. habe seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum Zweck der Strukturverbesserung abgegeben. Da die Bescheinigung nach dem Gesetz die einzige zugelassene Nachweismöglichkeit darstellt, ist ihre Vorlage beim FA materielle Voraussetzung der Freibetragsgewährung im Fall der Betriebsaufgabe (glA *Märkle/Hiller*, Rdnr. 389; de lege ferenda für die Abschaffung des Bescheinigungsverfahrens *Kreile*, GodStFachtg. 1984 S. 5, 13).

Bescheinigungsbehörden: Zuständig für die Erteilung der Bescheinigung ist – in Baden-Württemberg das für den Betrieb zuständige Landwirtschaftsamt (GABl. 1990 S. 217),

- in Bayern die Ämter für Landwirtschaft (Art. 1 Nr. 1 des Gesetzes über die Zuständigkeiten im Bereich der Land- und Forstwirtschaft (– ZustGELF – v. 19. 4. 86, GVBl. 1986 S. 49),
- in Hessen die Ämter für Landwirtschaft und Landentwicklung im Einvernehmen mit der unteren Forstbehörde (GVBl. I 1985 S. 78; StEK EStG § 14a Nr. 20),
- in Niedersachsen das Amt für Agrarstruktur, in dessen Bezirk die Hofstelle des aufgegebenen Betriebs lag (FinMin. Nds. v. 28. 8. 85, StEK EStG § 14a Nr. 16),
- in Nordrhein-Westfalen der Geschäftsführer der Kreisstelle der Landwirtschaftskammer als Landesbeauftragter (NBl. NW 1986 S. 626),
- in Rheinland-Pfalz die Bezirksregierung, in deren Bezirk die Hofstelle des aufgegebenen Betriebs liegt (VO über die Zuständigkeit nach dem EStG und anderen Steuergesetzen v. 16. 10. 86, s. OFD Koblenz v. 22. 12. 86, ESt-Kartei § 14a Karte 3),
- im Saarland die Landwirtschaftsschule und Wirtschaftsberatungsstelle für das Saarland,
- in Schleswig-Holstein die Ämter für Land- und Wasserwirtschaft (VO v. 18. 12. 85, GVBl. 1986 S. 1).

Inhalt der Bescheinigung: Nach dem Gesetzeswortlaut muß für den Zeitpunkt der Betriebsabgabe bescheinigt sein, daß die Abgabe zum Zweck der Strukturverbesserung erfolgt ist. Dabei geht das Gesetz offenbar davon aus, daß dieser Zeitpunkt mit dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe identisch ist. Fallen Betriebsabgabe und Betriebsaufgabe zeitlich auseinander, kommt es nach hier vertretener Auffassung darauf an, ob im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe die Abgabe noch als zum Zwecke der Strukturverbesserung beurteilt wird (glA Märkle/Hiller, Rdnr. 389).

Bindungswirkung der Bescheinigung: Aus der gesetzlich vorgesehenen Nachweisfunktion folgt, daß die Bescheinigung kein Grundlagenbescheid iSv. § 171 Abs. 10 und § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO ist.

Dazu etwa BFH v. 30. 9. 81 II R 105/81, BStBl. II 1982 S. 80, sowie eingehend zur Problematik der Vorfragenkompetenz *Gmach* in *Ziemer/Haarmann/Lobse/Beermann*, Rechtsschutz in Steuersachen Tz. 5320/104 ff.

Da das Gesetz eine anderweitige Nachweismöglichkeit nicht vorsieht, wird die Bescheinigung vom FA ähnlich der gutachtlichen Äußerung eines Sachverständigen im Rahmen der Beweiswürdigung über die Frage der Strukturverbesserung beachtet. UE besteht aber keine rechtliche Bindung (aA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1709) derart, daß das FA bei offensichtlicher Fehlerhaftigkeit der Bescheinigung, Unschlüssigkeit oder Nichterkennbarkeit des Ausstellers usw., nicht erneut eine ordnungsgemäße Bescheinigung nachfordern oder ggf. den Freibetrag wegen fehlender Betriebsabgabe zum Zweck der Strukturverbesserung versagen dürfte. Denn Nachweise sind im allgemeinen im Rahmen der Beweiswürdigung auf ihre Aussagekraft hin zu beurteilen.

Weitere Verfahrensfragen: Legt der Stpfl. die Bescheinigung nicht vor, so kommt schon wegen dieses formellen Verstoßes eine Freibetragsgewährung nicht in Betracht. Wird die Bescheinigung von der zuständigen Stelle versagt, muß der Stpfl. den im einzelnen zulässigen Rechtsweg beschreiten.

Bei gesonderter Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstw. ist die Voraussetzung des Satzes 1 Nr. 2 im Rahmen dieses Verfahrens zu prüfen (s. Abschn. 133a Abs. 5 Satz 3 EStR).

Einstweilen frei.

132

II. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 1: Die Betriebsaufgabe gilt als Veräußerung

Sind bei der Betriebsaufgabe die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt und liegt die Bescheinigung über die Abgabe des Betriebs zur Strukturverbesserung vor, so *gilt* die Aufgabe des Betriebs als Veräußerung. Da in Satz 1 Nr. 1 bereits das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 ausdrücklich gefordert wird, handelt es sich bei der Fiktion des Satzes 1 um eine Rechtsfolgeverweisung auf Abs. 1 und die Abs. 1 ergänzenden Regelungen des Abs. 2, soweit diese überhaupt sinngemäß anwendbar sind.

Danach wird vor allem der Freibetrag von 90 000 DM auch bei Betriebsaufgabe gewährt. Für ein Zurückbehalten von Gebäuden und zugehörigem Grund und Boden besteht bei der Aufgabe des Betriebs keine Veranlassung. Die Betriebsaufgabe im Sinne einer Totalentnahme umfaßt auch die Entnahme der Wirtschaftsgebäude. UE ist auch eine stfreie Wohnungsentnahme nach Abs. 3 iVm. Abs. 2 Satz 3 möglich, wenn der Stpfl. die Wohnung mindestens 2 Jahre nach der Betriebsaufgabe selbst bewohnt und in dieser Zeit nicht veräußert (s. Anm. 104 ff.). Sofern sich dies nicht aus der Verweisungsfiktion des Abs. 3 Satz 1 ergibt, gebietet es jedoch eine verfassungskonforme Auslegung. Schließlich ist die Zurückbehaltung eines forstwirtschaftlichen Teilbetriebs bei der Betriebsaufgabe ebenfalls unschädlich (s. Anm. 126 *Keine Betriebsaufgabe*).

133 C. Weitere Rechtsfolge: Verweisung auf § 16 Abs. 3 Sätze 3 und 4 (Abs. 3 Satz 2)

Die Verweisung auf § 16 Abs. 3 Satz 3 bedeutet, daß die bei Aufgabe eines land- und forstw. Betriebs nicht veräußerten WG im Zeitpunkt der Aufgabe mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind (s. § 16 Anm. 443). Dieser Grundsatz gilt für alle in das Privatvermögen überführten WG, dh. nach Abs. 2 Sätze 1 und 2 auch für die nicht veräußerten Gebäude und den dazugehörigen Grundbesitz (s. auch Anm. 32).

Die Verweisung auf § 16 Abs. 3 Satz 4 bestimmt, daß bei der Aufgabe eines Betriebs durch mehrere Beteiligte für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert des oder der WG anzusetzen ist, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat. Es erfolgt keine Zusammenfassung der gemeinen Werte der ins Privatvermögen überführten WG (s. § 16 Anm. 445).

134–139 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 4: Freibetrag bei Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden im Zusammenhang mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme

Schrifttum: – *hkm.* –, Zum Freibetrag nach § 14 a Abs. 4 EStG, FR 1973 S. 402; *ders.*, Erb-abfindung iS des § 14 a Abs. 4 EStG FR 1973 S. 476; *Felsmann*, Die neue Einkommensgrenze nach § 14 a Abs. 4 EStG idF des 2. StÄndG 1973, Inf. 1975 S. 175; *ders.*, Die problematische Freibetragsregelung in § 14 a Abs. 4 EStG, Inf. 1981 S. 457; *Wendt*, Erbauseinandersetzung im Einkommensteuerrecht, Inf. 1981 S. 481; *Köhne*, Kritische Anmerkungen zu den steuerpolitischen Vorschlägen des Bundesrats, Inf. 1984 S. 324; *Bartels*, Abfindung weichender Erben mit landwirtschaftlichen Grundstücken, Inf. 1985 S. 433; *Fuchs/Schroeder*, Vergünstigungen bei der Veräußerung bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe: der Freibetrag nach § 14 a Abs. 4 EStG, FR 1986 S. 33; *Korn*, Freibeträge nach § 14 a Abs. 4 EStG für vorweggenommene Erbfolge, KÖSDI 1/87 S. 6637; *Zeitler*, Strategien gegen die Aufdeckung stiller Reserven in der Landwirtschaft, Inf. 1988 S. 78; *Groh*, Betriebsvermögen in der Erbauseinandersetzung und in der vorweggenommenen Erbfolge: Änderung der Rechtsprechung?, StuW 1988 S. 210; *Kanzler*, Anm. zu BFH IV R 101/89, FR 1991 S. 175; *Kempermann*, Erbfolge in hoffreies Vermögen, FR 1991 S. 585; *Felix*, Hoferbfolge, Erbauseinandersetzung und Einkommensteuer, FR 1991 S. 613 und 658; *Grzjwotz*, Der Ehegatte als weichender Hoferbe, DB 1991 S. 2259; *Weiß*, Steuerfreibetrag für weichende Erben nach § 14 a Abs. 4 EStG auch für „Nächstberufene“ bei Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses, DStR 1992, S. 1088; *Kanzler*, Neuere Rspr. zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, FR 1993 S. 761, 770; *Gmach*, Anm. zum BFH-Urteil v. 4. 3. 93 IV R 110/92 BStBl. II S. 788, Inf. 1994 S. 45; *ders.*, Die Kunst der Steuergesetzgebung am Beispiel der jüngsten Änderungen des § 14 a Abs. 4 EStG, FR 1994 S. 78.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

I. Überblick zu Abs. 4

140

Grundsätzlich begünstigt Abs. 4 auf Antrag (Anm. 154) mit einem Freibetrag von 120 000 DM (zur Rechtsfolge Anm. 156 ff.) je weichendem Erben (s. Anm. 188 ff. und Anm. 194 ff.) den innerhalb eines bestimmten Begünstigungszeitraums (Anm. 150) realisierten Gewinn (Anm. 153) aus der Veräußerung der Entnahme (Anm. 150) von Teilen des zu einem land- und forstw. Betrieb gehörenden Grund und Bodens (Anm. 152). Der Stpfl. (Anm. 150, 161) muß den Veräußerungsnettoerlös (Anm. 161, 175) oder den entnommenen Grund und Boden (Anm. 161, 175) innerhalb einer bestimmten Frist (Anm. 162) in sachlichem Zusammenhang mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme (Anm. 163 ff.) zur Abfindung weichender Erben (Anm. 170 ff.) verwenden. Schließlich muß der Stpfl. oder sein zusammenveranlagter Ehegatte bestimmte Einkommensgrenzen einhalten. (Anm. 184 ff.)

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4

1. Bedeutung der Vorschrift

141

Zweckmäßigkeitserwägungen bei Einführung des Abs. 4: Die Einführung des Vorläufers des derzeit geltenden Abs. 4 mit dem 2. StÄndG 1971 (v. 10. 8. 71,

BGBI. I S. 1266, BStBl. I S. 373) haben die Verfasser der Gesetzesbegründung ohne weiteres damit begründet, daß dies zweckmäßig sei (BTDrucks. VI/1901 S. 12; s. zur Begründung auch Anm. 9). Der Sinn der Vorschrift liegt erkennbar darin, im Bereich der Land- und Forstwirtschaft die traditionell üblichen und unausweichlichen Abfindungen solcher erbberechtigter Personen einkommensteuerrechtlich zu erleichtern, die für eine Hofübernahme nicht in Betracht kommen (vgl. zu einer früheren Fassung: BFH v. 21. 3. 85 IV R 249/83, BStBl. II S. 614; BRDrucks. 8/3854 S. 4 und 5).

Der Gesetzgeber hat die Voraussetzungen für die Begünstigung nach Abs. 4 seit ihrer Einführung mit dem 2. StÄndG 1971 (aaO) wiederholt geändert bzw. die Begünstigung für die Zeit vom 1. 1. 77 bis 31. 12. 79 aufgehoben (vgl. zur Rechtsentwicklung im einzelnen Anm. 7). Für die Frage, welche Gesetzesfassung im einzelnen maßgeblich ist, muß auf den Zeitpunkt der Veräußerung (Anm. 150) bzw. den Zeitpunkt der Entnahme (Anm. 150) abgestellt werden (Abschn. 133 b Abs. 1 Satz 2 EStR).

Grundlegender Gedanke der Betriebsfortführung: Die Begünstigung stellt (im Gegensatz zu Abs. 1) nicht auf die Existenzfähigkeit eines Betriebs ab. Die Rechtsfolge nach Abs. 4 ist aber ausgeschlossen, wenn sich die Abfindung eines weichenden Erben nicht mit dem Bestreben der Betriebserhaltung, sondern dem Bestreben der Betriebsveräußerung oder -aufgabe verbindet (s. schon BFH IV R 249/83 aaO; ebenso Abschn. 133 b Abs. 5 EStR). Dies kann man zB der Wendung entnehmen daß *nur* „Teile“ des Grund und Bodens veräußert oder entnommen werden dürfen (dazu im einzelnen Anm. 152) und daß die Begünstigung allgemein die Hoferbfolge bzw. die Hofnachfolge erleichtern soll (vgl. Abs. 4 Satz 2); dies aber setzt die Erhaltung des Hofes stillschweigend voraus. Es hätte zur Klarheit der Vorschrift beigetragen, wenn der Gesetzgeber dieses wichtige Tatbestandsmerkmal deutlicher zum Ausdruck gebracht hätte. Fehlt die Tendenz zur Betriebserhaltung, liegt ggf. ein Fall des § 14 (vgl. Anm. 24) oder des Abs. 1 oder 3 vor (zum Zusammentreffen mit Abs. 1 und 3 s. Anm. 145). Die Begünstigung nach Abs. 4 ist ua. davon abhängig, inwieweit der land- und forstw. Betrieb die Existenzgrundlage des Stpfl. darstellt (vgl. Abs. 4 Satz 2 Nr. 2).

Sachliche Steuerbefreiung mit personen- und betriebsbezogenen Elementen: Abs. 4 enthält eine sachliche Steuerbefreiung. Diese begünstigt laufende Gewinne (vgl. zu den Folgen im Verhältnis zu §§ 4 a, 6 b, 6 c und § 34 Anm. 20, 21 u. 25). Der Freibetrag nach Abs. 4 ist aber auch auf die Person des Begünstigten bezogen, darüber hinaus auch auf die Person des weichenden Erben; der Freibetrag wird für die Abfindung je weichendem Erben gewährt (Abs. 4 Satz 4, s. dazu Anm. 188 ff.). Der Freibetrag ist in gewisser Hinsicht aber auch betriebsbezogen (s. Anm. 188).

142 2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4

Die befristete Geltung der Vorschrift erlaubt den Schluß, daß die Vergünstigung verfassungsrechtlich zwar nicht geboten, mit der Bevorzugung kleinerer Betriebe aber auch nicht zu beanstanden ist. UE liegt kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darin, daß die Vergünstigung größeren land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie Gewerbebetrieben und freiberuflich Tätigen vorenthalten wird. Kleine land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind durch die in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Abfindungsleistungen stärker in ihrem Bestand bedroht als Großbetriebe; bei den anderen betrieblichen Einkunftsarten hat der Grund und Boden

keine den landwirtschaftlich genutzten Flächen vergleichbare Funktion. Die Differenzierung ist uE daher durch sachliche Erwägungen gerechtfertigt.

Einstweilen frei.

143, 144

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

145

Verhältnis des Abs. 4 zu §§ 6 b, 6 c: Der den Freibetrag übersteigende Gewinn aus der Veräußerung von Teilen des Grund und Bodens ist nach §§ 6 b, 6 c übertragbar (s. Anm. 21).

Verhältnis des Abs. 4 zur Betriebsveräußerung und -aufgabe: Da nach Abs. 4 laufende Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden begünstigt sind, schließen Abs. 4 und §§ 14, 16, 34 einander grundsätzlich aus (s. Anm. 152).

Abs. 4 und Abs. 5 sind prinzipiell nebeneinander anwendbar (vgl. auch Anm. 219).

Wegen des Verhältnisses des Abs. 4 zu § 4 a s. Anm. 156 *Aufteilung des Freibetrags auf das Wj.*

IV. Verfahrensfragen

146

Gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen des Abs. 4: Werden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gesondert (und ggf. einheitlich) festgestellt, so sind in diesem Verfahren die Voraussetzungen für den beantragten Freibetrag nur teilweise zu prüfen, nämlich hinsichtlich des begünstigungsfähigen Gewinns (glA *Schmidt/Seeger* XII. § 14 a Anm. 16; wohl auch *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1631) und des Anteils am Freibetrag (BFH v. 10. 7. 86 IV R 12/81, BStBl. II S. 811; glA *Felsmann*, D 320). Davon ausgenommen ist die Frage der Einhaltung der Einkommensgrenze (Abs. 4 Satz 2 Nr. 2) und des Freibetragsverbrauchs (BFH v. 21. 3. 85 IV R 249/83, BStBl. II S. 614 zu Abs. 4 aF; glA *Hiller in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14 a Rdnr. 124; vgl. schon *Domann*, DB 1973 S. 1093).

Vorläufige Festsetzungen bei ungeklärter Verwendung: Ist bei der Veranlagung oder Feststellung für den VZ der Veräußerung von Grund und Boden noch nicht bekannt, ob und in welchem Umfang der Veräußerungsnettoerlös zum begünstigten Zweck verwendet wird, kommt insoweit eine gem. § 165 AO vorläufige Veranlagung oder Feststellung durch die FinVerw. in Betracht (so ausdrücklich zu Abs. 5 Abschn. 133 c Abs. 5 Satz 5 EStR). Da der Tatbestand der Begünstigung nach Abs. 4 in diesem Fall noch nicht verwirklicht ist, muß ein Freibetrag vorläufig außer Betracht bleiben, wenn der Stpfl. seine Verwendungsabsicht nicht glaubhaft macht (im Ergebnis glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1632).

Änderung der Festsetzungen bei nachträglicher Verwendung: Ist bereits für den VZ des Veräußerungs- oder Entnahmegewinns ohne die Begünstigung nach Abs. 4 formell und materiell bestandskräftig veranlagt worden, kommt bei nachträglicher Verwendung iSv. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 a eine Änderungsveranlagung oder -feststellung gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO in Betracht.

Einstweilen frei.

147–149

B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1: Freibetrag bei Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden

I. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1: Entstehung eines Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden durch den Steuerpflichtigen

150 1. Veräußerung oder Entnahme durch den Steuerpflichtigen im Begünstigungszeitraum

Veräußert oder entnimmt ein Stpfl. im Begünstigungszeitraum Teile des zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grund und Bodens, so wird auf den dabei entstehenden Gewinn ein Freibetrag von 120 000 DM gewährt.

Begriff der Veräußerung: Die Veräußerung von Grund und Boden iSv. Satz 1 liegt entsprechend den allgemeinen Grundsätzen vor, wenn das wirtschaftliche Eigentum entgeltlich vom bisherigen Eigentümer auf ein anderes Rechtssubjekt übertragen wird (dazu im einzelnen § 6 b Anm. 17, 123; s. auch BFH v. 26. 3. 87 IV R 20/84, BStBl. II S. 561/563). Eine Veräußerung setzt mithin voraus, daß der Veräußernde über das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück, das regelmäßig mit dem zivilrechtlichen Eigentum identisch ist, verfügen kann. Das ist zB nicht der Fall, wenn Grund und Boden nur gepachtet ist oder im Wege der Wirtschaftsüberlassung bewirtschaftet wird.

► *Der Zeitpunkt der Veräußerung* ist maßgebend für die Zurechnung und Besteuerung des laufenden Gewinns im Wj. und für die Frage, ob die Veräußerung im Begünstigungszeitraum erfolgt ist. Soweit der BFH in einer Entscheidung zu § 14 a Abs. 4 EStG 1971 darauf abgehoben hat, daß es auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages ankäme (BFH v. 23. 6. 83 IV R 77/80, BStBl. II S. 633; glA *Schmidt/Seeger* XII. § 14 a Anm. 8), steht dies mit den genannten allgemeinen Grundsätzen nicht in Einklang. Hiernach ist für die Zurechnung eines Grundstücks regelmäßig entscheidend, wann die wirtschaftliche Verfügungsmacht auf den Erwerber übergegangen ist, dh., wann Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen (zB BFH v. 26. 11. 87 IV R 171/85, BStBl. II 1988 S. 490). Im Rahmen des Abs. 4 besteht kein Grund, den Veräußerungszeitpunkt abweichend von den genannten allgemeinen Grundsätzen festzulegen (glA Abschn. 133 b Abs. 1 Satz 2 EStR; *Blümich/Fischer*, § 14 a EStG Rdnr. 30; wohl auch *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1604; *Felsmann*, D 277).

Begriff der Entnahme: Regelmäßig setzt die Entnahme von Grund und Boden eine Entnahmehandlung des Stpfl. voraus, die ggf. auch in einem schlüssigen Verhalten gesehen werden kann, sofern damit die Verknüpfung des Grundstücks mit dem Betriebsvermögen gelöst wird (vgl. dazu zB BFH v. 26. 11. 87 IV R 171/85, BStBl. II 1988 S. 490; v. 31. 1. 85 IV R 130/82, BStBl. II S. 395). Wegen des Entnahmebegriffs im allgemeinen s. § 4 Anm. 41 ff. und § 6 Anm. 1192 c.

► *Der Zeitpunkt der Entnahme* ist der Augenblick ihrer tatsächlichen Durchführung (vgl. dazu § 4 Anm. 43), zB die unentgeltliche Überlassung des (wirtschaftlichen) Eigentums. Keine Entnahme stellt zB die entgeltliche Einräumung eines Erbbaurechts an einem Grundstück des Betriebsvermögens dar (BFH v. 26. 11. 87 IV R 171/85, BStBl. II 1988 S. 490).

Veräußerung oder Entnahme durch den Steuerpflichtigen: Satz 1 stellt die Person des Stpfl. in den Zusammenhang mit der Erzielung des Veräußerungs-

oder Entnahmegewinn. Der den Veräußerungs- oder Entnahmegewinn erzielende Stpfl. kann der Hofübergeber, es kann auch nach vorweggenommener Erbfolge der Hofübernehmer (vgl. BFH v. 26. 11. 87 IV R 171/85, BStBl. II 1988 S. 490 zur Rechtslage nach dem EStG 1981) oder schließlich der Hoferbe sein. Auch Mitunternehmer können einen Veräußerungs- oder Entnahmegewinn iSv. Satz 1 erzielen. Dies gilt insbesondere für die Veräußerung oder Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers eines land- und forstw. Betriebs. Der Stpfl. ist mit dem vom Freibetrag des Abs. 4 Begünstigten gleichzusetzen. Wenn Satz 2 eine bestimmte Beziehung zwischen dem Stpfl./Begünstigten und einem weichenden Erben (Abs. 4 Satz 5) herstellt, bedeutet dies nicht, daß der weichende Erbe in Ansehung des Stpfl. gesetzlicher Erbe ist oder wäre. Das Gesetz verlangt nicht, daß der Abgefundene gegenüber dem abfindenden Stpfl. Erbe ist, sondern nur, daß der Abgefundene als Erbe weicht (BFH v. 26. 11. 87 IV R 171/85, BStBl. II 1988 S. 614).

Wegen der Begünstigung unbeschränkt Stpfl. mit land- und forstw. Betrieb im Ausland, beschränkt Stpfl. mit land- und forstw. Betrieb im Inland sowie kstpfl. Subjekte s. Anm. 16 u. 14.

Als Begünstigungszeitraum legt Satz 1 den Zeitraum nach dem 31. 12. 79 und vor dem 1. 1. 96 fest. In diesen Zeitraum muß die Veräußerung oder Entnahme des Grund und Bodens fallen, wenn der Stpfl. die Begünstigung nach Abs. 4 erhalten will (zum Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme s.o.). Der im Laufe der Jahre immer wieder verlängerte Begünstigungszeitraum (s. Anm. 2) darf nicht mit dem Anwendungszeitraum des Abs. 4 bzw. der jeweiligen Fassung des Abs. 4 verwechselt werden (vgl. diesbezüglich Anm. 7, 141).

Einstweilen frei.

151

2. Gegenstand der Veräußerung oder Entnahme: Teile des Grund und Bodens eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

152

Gegenstand der begünstigten Veräußerung oder Entnahme sind Teile des zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grund und Bodens.

Teile des Grund und Bodens sind vor allem einzelne Flächen; ggf. kann aber auch die Veräußerung eines Teilbetriebs, zB einer Forstparzelle (vgl. *Schindler*, StBp. 1986 S. 224 mwN), noch als Veräußerung von Teilen des Grund und Bodens aufzufassen sein, wenn diese nicht in Zusammenhang mit der anschließenden Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs steht (s. dazu Anm. 141). In Fällen dieser Art ist ausnahmsweise ein Zusammentreffen der Freibeträge nach §§ 14, 16 Abs. 4 und § 14a Abs. 4 denkbar (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1589).

Grund und Boden: Begünstigt ist nur der aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden entstandene Gewinn, mithin nicht zB die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils am land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Nur der aus der Veräußerung oder Entnahme des nackten Grund und Bodens entstehende Gewinn ist begünstigt (s. dazu auch § 6 b Anm. 125 ff.). Wegen der Aufteilung des Veräußerungsgewinns bei Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und anderen WG s. Anm. 153. Grund und Boden kann mehrere Grundstücke iSd. Zivilrechts und mehrere Grundstücke oder Teile von ihnen als Wirtschaftsgüter im steuerrechtlichen Sinne umfassen (s. auch das Beispiel in Anm. 153).

Abgrenzung zur Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe und Abwicklung des Betriebs: Der bei der Veräußerung oder Entnahme von Teilen des Grund

und Bodens entstehende Gewinn ist dann nicht mehr nach Abs. 4 begünstigt, wenn sich die Veräußerung oder Entnahme bereits als Betriebsveräußerung oder als Beginn der Betriebsaufgabe darstellt (vgl. zB BFH v. 21. 3. 85 IV R 249/83, BStBl. II S. 614 zu § 14 a Abs. 4 EStG 1979; aA *Felsmann*, D 282). Hier handelt es sich nicht mehr um die Veräußerung oder Entnahme von Teilen des Grund und Bodens iSd. Satzes 1 (glA zu Abs. 5 *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1619). Ob bei Veräußerung oder Entnahme von Teilen des Grund und Bodens bereits eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe beabsichtigt war, muß nach den Umständen des Einzelfalls beurteilt werden. Dafür spricht vor allem ein enger zeitlicher Zusammenhang, etwa von weniger als drei Jahren.

Vgl. entsprechend BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77, BStBl. II S. 620: Beweis des ersten Anscheins; glA *Schmidt/Seeger* XII. § 14 a Anm. 15; großzügiger *Felsmann*, D 281: Zusammentreffen der Freibeträge nach Abs. 1, 3 und Abs. 4 in einem VZ möglich; schärfer *Kleeberg* in *Kirchhof/Söhn*, § 14 a Rdnr. E 3: Betriebsveräußerung oder -aufgabe bis zum Erbfall schädlich.

Einer begünstigten Veräußerung oder Entnahme von Teilen des Grund und Bodens kann auch die allmähliche Betriebsabwicklung entgegenstehen (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1619; zur Betriebsabwicklung auch BFH v. 27. 10. 83 IV R 217/81, BStBl. II 1984 S. 364. Einer teleologischen Reduktion des Abs. 4 bedarf es in Fällen dieser Art jedenfalls nicht (so aber vergleichsweise zu Abs. 5 FG München v. 12. 5. 92, EFG 1992 S. 661). Im Zweifel liegt die Darlegungs- und Glaubhaftmachungs- bzw. Nachweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 4 beim Stpfl. (glA *Märkle/Hiller*, Rdnr. 392).

Die Zugehörigkeit zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb setzt die Eigenschaft als BV und die Zurechnung des Grund und Bodens zum veräußern- den bzw. entnehmenden Stpfl. voraus. Dafür kommt es auf den Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme an (s. dazu Anm. 150). Zum land- und forstw. Betrieb gehört auch der Grund und Boden eines verpachteten oder zur Bewirtschaftung überlassenen (Wirtschaftsüberlassung) Betriebs, wenn der Verpächter bzw. Überlassende keine Betriebsaufgabe erklärt hat. Auch der Verpächter oder Überlassende kann daher von der Begünstigung nach Abs. 4 Gebrauch machen (glA *Felsmann*, D 283).

153 3. Entstehung eines Veräußerungs- oder Entnahmegewinns

Voraussetzung für die Begünstigung nach Abs. 4 ist ferner, daß überhaupt ein Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinn entsteht. Dies ist zB dann nicht der Fall, wenn die Entnahme nach anderen Vorschriften steuerbefreit ist (so nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4, § 52 Abs. 15; s. Erg. § 6 Anm. 1194; Erl. zu § 13 Abs. 2 Nr. 2, V, grün). Satz 1 begünstigt nur den bei der Veräußerung oder Entnahme des nackten Grund und Bodens entstehenden Gewinn (s. Abschn. 133 b Abs. 7 Satz 1 EStR). Gewinne aus anderen mitveräußerten oder entnommenen WG, wie zB Gebäuden, Aufwuchs (vgl. § 6 b Abs. 1 Satz 1), Dauerkulturen (vgl. BFH v. 30. 11. 78 IV R 43/78, BStBl. II 1979 S. 281), Hofbefestigungen (vgl. § 6 b Abs. 1 Satz 1; BFH v. 19. 8. 71 V R 48/71, BStBl. II 1972 S. 76) usw. sind auszuschneiden.

Bei Ermittlung des Veräußerungs- oder Entnahmegewinns sind die Ausgangsbewertung, ein etwa festgestellter höherer Teilwert nach § 55 und die Verlustaus-schlußklausel des § 55 Abs. 6 zu beachten.

Aufteilung von Gesamtkaufpreisen: Bei einheitlicher Veräußerung mehrerer Wirtschaftsgüter zu einem Gesamtkaufpreis ist dieser nach den allgemeinen Grundsätzen aufzuteilen und der auf die Veräußerung des Grund und Bodens entfallende Gewinn festzustellen.

glA Abschn. 133b Abs. 7 Satz 1; vgl. zur Aufteilung § 6b Anm. 205: Verhältnis der Teilwerte; BFH v. 3. 6. 65 IV 180/61 U, BStBl. III S. 579; glA *Felsmann*, D 278, 326; *Blümich/Fischer*, § 14a Rdnr. 30). Nur der hiermit zusammenhängende Veräußerungsnettoerlös kann iSv. Abs. 4 Satz 2 Nr. 1a verwendet (s. Anm. 161ff) und dadurch die Begünstigung ausgelöst werden. Für die übrigen Gewinne kommt ggf. § 6b oder § 6c in Betracht (vgl. Anm. 21).

Veräußert der Stpfl. mehrere Flächen (Grundstücke) in einem wirtschaftlichen Vorgang und verwendet er den Veräußerungsnettoerlös für iSv. Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 begünstigte und für nicht begünstigte Zwecke, kann sich dies wegen der unterschiedlichen Aufteilung der Buchwerte ggf. gegenüber der einzelnen Veräußerung der Grundstücke und der getrennten Verwendung der Veräußerungsnettoerlöse für begünstigte und nicht begünstigte Zwecke nachteilig darstellen.

Beispiel: Der Landwirt A veräußert in einem einheitlichen Vorgang an B die zu seinem landwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Grundstücke a (Buchwert 100 000 DM) und b (Buchwert 40 000 DM) mit einem Veräußerungsnettoerlös iHv. zusammen 250 000 DM. Hiervon verwendet er 175 000 DM (70 vH) zur Abfindung weichender Erben gem. § 14a Abs. 4 und 75 000 DM (30 vH) zur Anschaffung landwirtschaftlich genutzter Geräte.

A hat Teile des Grund und Bodens (s. Anm. 152) veräußert. Unter Berücksichtigung von § 14a Abs. 6 (s. Anm. 219 ff.) ist der Veräußerungsgewinn iHv. 110 000 DM zu 70 vH = 77 000 DM nach § 14a Abs. 4 begünstigt, zu 30 vH = 33 000 DM nicht (aA *Felsmann*, D 317 a: 70 000 DM/40 000 DM).

Abwandlung: Beispiel wie vorher, jedoch veräußert der Landwirt A das Grundstück a mit einem Veräußerungsnettoerlös von 200 000 DM an B und verwendet diesen Erlös mit einem Teilbetrag von 175 000 DM (87,5 vH) zur Abfindung weichender Erben iSv. § 14a Abs. 4, den Rest zum Erwerb eines Kfz. Sodann veräußert er das Grundstück b an den C zu 50 000 DM und erwirbt mit dem Erlös landwirtschaftlich genutzte Geräte. Der das Grundstück a betreffende Veräußerungsgewinn iHv. 100 000 DM ist gem. § 14a Abs. 4 und 6 zu 87,5 vH = 87 500 DM steuerfrei und zu 12 500 DM stpfl., der das Grundstück b betreffende Veräußerungsgewinn iHv. 10 000 DM ist stpfl. (insoweit glA *Felsmann*, D 317 b).

Während im Ausgangsfall 33 000 DM stpfl. sind, sind es im Abwandlungsfall bei getrennter Veräußerung und Verwendung zusammen nur 22 500 DM.

Zurechnung des Gewinns in Sonderfällen: Werden bei einer Mitunternehmerschaft Teile des zum Gesamthandsvermögen gehörenden Grund und Bodens veräußert, entfallen die Veräußerungsgewinne auf die Mitunternehmer grds. entsprechend der Gewinnverteilungsabrede.

Zur Zurechnung des Veräußerungsgewinns auf den nach §§ 5, 6 HöfeO (v. 26. 7. 76, BGBl. I S. 1933) berufenen Hoferben im Verhältnis zur Abfindungsberechtigung gem. §§ 12, 13 HöfeO bzw. Nutzungsberechtigung gem. § 14 Abs. 1 HöfeO s. BFH v. 26. 3. 87 IV R 20/84, BStBl. II S. 561.

4. Antrag auf Berücksichtigung des Freibetrags

154

Der Freibetrag von 120 000 DM wird nur auf Antrag des Stpfl. berücksichtigt. Dieser ist weder an eine bestimmte Form noch an eine Frist gebunden (vgl. dazu entsprechend Anm. 55). Allerdings kommt eine Antragstellung nur bis zur Beendigung der Tatsacheninstanz in Betracht (also beim FG; s. BFH v. 26. 3. 87 IV R 20/84, BStBl. II S. 561, 564: die Revision des Stpfl. wurde mangels Antrags abgewiesen). Trotz des fehlenden Formerfordernisses muß der Antrag aus der Sicht des FA als solcher erkennbar sein (vgl. BFH v. 3. 6. 86 IX R 121/83, BStBl. II 1987 S. 421 mwN; v. 28. 1. 88 IV R 12/86, BStBl. II S. 530 für einen formgebundenen Antrag; glA *Domann*, DB 1973 S. 1095).

Begrenzung des Antrags: Der Antrag kann nur entweder gestellt oder nicht gestellt werden (*Märkle/Hiller*, Rdnr. 405; *Felsmann*, D 279; wohl auch *Schmidt/*

Seeger XII. § 14 a Anm. 15). Es ist nicht möglich, bei abweichendem Wirtschaftsjahr den Antrag zeitanteilig aufzuspalten (glA *o. V.*, FR 1973 S. 402).

Mitunternehmer stellen den Antrag grundsätzlich bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung zuständigen FA, ein Hinweis hierauf beim WohnsitzFA empfiehlt sich.

glA *Felsmann*, D 320; aA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1631: Antrag auch beim WohnsitzFA erforderlich; aA *Märkle/Hiller*: Antrag nur in der Einkommensteuererklärung erforderlich; nach *Hiller* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14 a Rdnr. 176 und *Domann*, DB 1973 S. 1095 genügt ein erst beim WohnsitzFA gestellter Antrag, dann ggf. nachträglich Erlaß eines Ergänzungsbescheids.

Antragsberechtigt ist wegen der grds. Personenbezogenheit der Freibeträge nach Abs. 4 jeder Mitunternehmer (glA *Hiller* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14 a Rdnr. 176, 121). Eine einheitliche Antragstellung durch alle Mitunternehmer ist daher nicht erforderlich.

Zur Entscheidungskompetenz des Lage- bzw. Wohnsitzfinanzamtes s. Anm. 146.

155 Einstweilen frei.

156 II. Rechtsfolge des Satzes 1: Freibetrag von 120 000 DM für den Gewinn aus Veräußerung oder Entnahme

Nach Abs. 4 Satz 1 bleibt der bei Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden entstehende Veräußerungs- oder Entnahmegewinn bis zu einem Betrag von 120 000 DM steuerfrei, wenn die sonstigen Maßgaben des Abs. 4 erfüllt sind. Der Freibetrag iHv. 120 000 DM (bis VZ 1985: 60 000 DM) geht auf das WohnEigFG (v. 15. 5. 86, BGBl. I S. 730, BStBl. I S. 278) zurück und ist in dieser Höhe nach § 52 Abs. 17 EStG idF des WohnEigFG erstmals für Veräußerungen und Entnahmen nach dem 31. 12. 85 zu berücksichtigen. Der Freibetrag stellt eine sachliche Steuerbefreiung dar (s. Anm. 141). Die in Satz 1 vorgesehene Rechtsfolge wird in Satz 4 für den Fall der Abfindung mehrerer weichender Erben näher präzisiert (s. Anm. 188 ff.).

Aufteilung des Freibetrags auf das Wirtschaftsjahr: Da der Freibetrag einen laufenden Gewinn betrifft, unterliegt er bei abweichendem Wj. der Aufteilung gem. § 4 a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 (glA *Felsmann*, D 279).

Ein übersteigender Veräußerungs- oder Entnahmegewinn ist nicht tarifermäßig zu besteuern, da es sich bei dem Veräußerungs- oder Entnahmegewinn um laufenden Gewinn handelt. Wegen des Verhältnisses zu §§ 6 b, 6 c s. Anm. 21. Verbleibt im Rahmen einer Mitunternehmerschaft ein Veräußerungs- oder Entnahmegewinn und betrifft er nicht das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers, ist er den Gesellschaftern oder Gemeinschaftern nach Maßgabe der Gewinnverteilungsabrede zuzurechnen (wohl glA *Martens* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 14 a Rdnr. 33).

157–159 Einstweilen frei.

C. Besondere Voraussetzungen des Freibetrags nach Abs. 4 Satz 2 Nr. 1:

Verwendung oder Entnahme zur Abfindung weichender Erben

I. Vorbemerkung

160

Der Freibetrag bei Veräußerung oder Entnahme von Teilen des zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörenden Grund und Bodens wird nach Satz 2 Nr. 1 nur gewährt, wenn die dort genannten zusätzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Danach muß der Stpfl. den Veräußerungserlös oder den entnommenen Grund und Boden zur Abfindung weichender Erben verwenden.

II. Verwendung des Veräußerungsnettoerlöses oder des entnommenen Grund und Bodens zur Abfindung weichender Erben (Satz 2 Nr. 1)

1. Verwendung des Veräußerungsnettoerlöses oder des entnommenen Grund und Bodens durch den Steuerpflichtigen

161

Veräußerungsnettoerlös oder entnommener Grund und Boden sind vom Stpfl. zu verwenden, dh. zweckgerichtet, nämlich zur Abfindung der weichenden Erben einzusetzen (s. Anm. 170 ff.).

Der verwendende Stpfl. kann der Hofübergeber vor oder nach Hofübergabe sein, zB wenn er nach Hofübergabe mit einem zurückbehaltenen Grundstück abfindet (vgl. zur Rechtslage nach § 14a Abs. 4 EStG 1975 bereits FG Bremen v. 17. 9. 82, EFG 1983 S. 282; glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1597), es kann auch nach vorweggenommener Erbfolge der Hofübernehmer sein (zum Streitstand s. Anm. 163). Ob der weichende Erbe gegenüber dem Abfindenden gesetzliche Erbansprüche hat oder hätte, ist unmaßgeblich (BFH v. 26. 11. 87 IV R 171/85, BStBl. II 1988 S. 490).

Verwenden iSv. Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 können auch Mitunternehmer bzw. bei Veräußerung oder Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen ein Mitunternehmer eines land- und forstw. Betriebs.

Der Veräußerungspreis abzüglich der Veräußerungskosten wird verwendet. Das Gesetz stellt nicht auf die Verwendung des Veräußerungsgewinns, sondern auf die Verwendung des Veräußerungspreises abzüglich der Veräußerungskosten, den Veräußerungsnettoerlös ab (s. § 16 Anm. 222 und zB BFH v. 26. 3. 87 IV R 20/84, BStBl. II S. 561, 563; v. 27. 10. 77 IV R 60/74, BStBl. II 1978 S. 100; *Böddinghaus/Klevemann*, DB 1987 S. 120).

Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist der Veräußerungsnettoerlös noch um den Buchwert des veräußerten Grund und Bodens zu mindern (vgl. § 16 Anm. 171). Das Gesetz stellt erkennbar darauf ab, daß zwischen Veräußerungsnettoerlös iSv. Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 und Veräußerungsgeschäft iSv. Abs. 4 Satz 1 ein Zusammenhang besteht. Beruht ein Veräußerungsnettoerlös auf der gleichzeitigen Veräußerung von Teilen des Grund und Bodens und anderen WG, ist er entsprechend der Aufteilung des Veräußerungsgewinns aufzuteilen. Nur der auf den Grund und Boden entfallende Veräußerungsnettoerlös kann iSv. Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 begünstigt verwendet werden (s. auch Abschn. 133 b Abs. 7 Satz 2

EStR). Bei nachträglicher Aufteilung kann davon ausgegangen werden, daß der Stpfl. weitestgehend den aus der Veräußerung des Grund und Bodens resultierenden Veräußerungsnettoerlös zur Abfindung weichender Erben verwendet hat (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1592).

Verwendung des entnommenen Grund und Bodens: Der zur Abfindung des weichenden Erben verwendete Grund und Boden muß mit dem entnommenen Grund und Boden iSv. Abs. 4 Satz 1 identisch sein (s. Anm. 175). Zur Entnahme und zum Entnahmezeitpunkt s. Anm. 150.

162 2. Verwendung innerhalb von 12 Monaten nach der Veräußerung oder Entnahme (Verwendungsfrist)

Die Verwendung zur Abfindung weichender Erben ist nur innerhalb einer Frist von 12 Monaten nach der Veräußerung oder Entnahme begünstigt. Wird die Verwendungsfrist nicht eingehalten, entfällt die Begünstigung nach Abs. 4 (offengeblieben in BFH v. 24. 7. 80 IV R 65/77, BStBl. II 1981 S. 124). Unmaßgeblich ist, ob die Frist schuldhaft oder schuldlos nicht eingehalten wurde (vgl. entsprechend zu § 6 b Anm. 233).

Fristbeginn: Nach dem Gesetzeswortlaut beginnt die Frist mit der Veräußerung oder Entnahme zu laufen. Dem Zusammenhang des Gesetzes nach ist die Veräußerung oder Entnahme iSv. Abs. 4 Satz 1 und damit auch der hierfür maßgebliche Zeitpunkt gemeint (vgl. dazu Anm. 150). Der BFH hat die Veräußerung iSv. § 14 a Abs. 4 EStG 1971 (sechsmontatige Verwendungsfrist) allerdings mit der Eintragung des Eigentumsübergangs im Grundbuch gleichgesetzt, weil der Veräußerer regelmäßig erst in diesem Zeitpunkt über den Veräußerungserlös verfügen könne; dies könne für die Verwendungsfrist nicht außer Betracht bleiben.

BFH v. 24. 7. 80 IV R 65/77, BStBl. II 1981 S. 124; glA *Leingärtner*, Inf. 1981 S. 121, 127; s. schon *Felsmann*, Inf. 1972 S. 1, 10; glA für den vorliegenden Rechtszustand *Schmidt/Sieger* XII. § 14 a Anm. 9 a; *Felsmann*, D 302; Abschn. 133 b Abs. 2 Satz 2 EStR). UE besteht kein Grund, den Veräußerungszeitpunkt anders zu bestimmen, als bezüglich der Entstehung des Veräußerungsgewinns (s. dazu Anm. 150; glA früher BMWF v. 29. 2. 72, BStBl. I S. 102, Abschn. 8 Abs. 4 Satz 3: Übergang des wirtschaftlichen Eigentums; wie hier zB auch *Fuchs/Schroeder*, FR 1986 S. 33 Fußn. 7; vgl. zum allerdings fristlosen Schuldentilgungstatbestand des Abs. 5 auch *Hiller* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14 a Rdnr. 162). Die Bedenken des BFH dürften durch die Verlängerung der Verwendungsfrist auf zwölf Monate ausgeräumt sein. Hinzukommt, daß der Veräußerungsnettoerlös mit dem verwendeten Betrag nicht identisch sein muß, der Stpfl. mithin auch andere Mittel verwenden kann (s. Anm. 175).

Eine Verwendung vor Fristbeginn ist im Veräußerungsfalle denkbar, wenn der Erwerber des Grund und Bodens den Kaufpreis ganz oder zT vorleistet. Bei sofortiger Verwendung dieser Beträge durch den Stpfl. schließt dies die Begünstigung nicht aus (glA BFH v. 23. 6. 83 IV R 77/80, BStBl. II S. 633 zu § 14 a Abs. 4 EStG 1971). Denn die Verwendungsfrist ist dann übererfüllt.

Dauer und Ende der Frist: Das Gesetz bestimmt die Fristdauer mit zwölf Monaten. Es handelt sich um eine nicht verlängerbare gesetzliche Frist (vgl. entsprechend zu § 6 b Anm. 233 sowie im Gegenschluß § 109 AO; anders noch hier Lfg. 125 Anm. 71: verlängerbar). Grds. kommt auch keine Verlängerung aus Billigkeitsgründen in Betracht (aA *Felsmann*, D 301). Die Fristberechnung und namentlich die Bestimmung des Fristendes richtet sich nach allgemeinen Grundsätzen (§ 108 Abs. 1 AO iVm. §§ 187 ff. BGB).

Wegen des Begriffs der Verwendung s. Anm. 175.

3. Verwendung zur Abfindung in sachlichem Zusammenhang mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme

a) Der sachliche Zusammenhang mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme

163

Das Merkmal des sachlichen Zusammenhangs der Abfindung mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme wurde durch StBereinigungsG 1986 (v. 19. 12. 85, BGBl. I S. 2436; BStBl. I S. 735) eingeführt, nachdem der BFH zu Abs. 4 aF entschieden hatte, daß eine Übereignung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge nach Abs. 4 Nr. 1 b aF lediglich einen sachlichen, nicht aber einen zeitlichen Zusammenhang zu einer Hofübergabe oder Hoferbfolge voraussetze (BFH v. 21. 3. 85 IV R 249/83, BStBl. II S. 614). Diese Aussage des BFH gilt aber nicht mehr einschränkunglos (s. Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz idF des StandOG v. 13. 9. 93, BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774, dazu nachfolgend und Anm. 197 ff.).

Bedeutung des Merkmals des sachlichen Zusammenhangs: Wiewohl das Merkmal auf die Rechtsprechung des BFH zu § 14 a Abs. 4 EStG idF des Gesetzes zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft (v. 25. 6. 80, BGBl. I S. 732; BStBl. I S. 400) zurückzuführen ist (BFH v. 21. 3. 85 IV R 249/83, BStBl. II S. 614) und damit schon bisher vorgezeichnet war, ist es nicht überflüssig (vgl. aber *Blimmich/Fischer*, § 14 a Rdnr. 50: nur klarstellende Bedeutung). UE hat das Merkmal eine Rahmenfunktion, die für den Verwendungsvorgang erweiternd und verengend wirkt. Der Rahmen für die Verwendung des Veräußerungsnettoerlöses bzw. des entnommenen Grund und Bodens ist mit dem sachlichen Zusammenhang zur Hoferbfolge oder Hofübernahme abgesteckt. Dies läßt zunächst erkennen, daß es nach dem Willen des Gesetzgebers (im Einklang mit der Auffassung des BFH, aaO) auf einen zeitlichen Zusammenhang nicht ankommt. Hieraus ist iVm. dem Merkmal der Hofübernahme zu schließen, daß sich Abs. 4 grundsätzlich auch auf die zeitlich vor oder nach der Hofübernahme erfolgte Abfindung eines weichenden Erben erstreckt, wenn der geforderte sachliche Zusammenhang gegeben ist. Schließlich grenzt das Merkmal des sachlichen Zusammenhangs mit der Hoferbfolge oder Hofnachfolge Abfindungen ab, die nichts mit der Erbfolge oder Nachfolge in einen Hof zu tun haben.

Zeitlicher Zusammenhang grundsätzlich entbehrlich: Einen engeren zeitlichen Zusammenhang mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme verlangt das Gesetz nicht (vgl. zur Rechtslage nach § 14 a Abs. 4 1979 schon BFH v. 21. 3. 85 IV R 249/83, BStBl. II S. 614 sowie unter Berücksichtigung von § 14 a Abs. 4 EStG 1986 BFH v. 3. 3. 88 IV R 62/87, BStBl. II S. 608 und v. 4. 3. 93 IV R 110/92, BStBl. II S. 788 mit Anm. *Gmach*, Inf. 1994 S. 45 gegen BFH v. 21. 3. 85 IV R 249/83, BStBl. II S. 614; aA zB auch FG Bremen v. 17. 9. 82, EFG 1983 S. 282 zu § 14 a Abs. 4 EStG 1975 sowie früher die FinVerw. zB Abschn. 133 a Abs. 7 EStR 1984), lediglich den allgemeinen Zusammenhang innerhalb der Generationenfolge der Hofinhaber. Die dadurch ermöglichte Begünstigung der Abfindung eines weichenden Erben ohne zeitlichen Zusammenhang mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme (vorweggenommene Abfindung eines weichenden Erben) wird in der Rechtsanwendungspraxis des BFH und der FinVerw. durch das Erfordernis der Abfindungslage begrenzt (s. zur Indizwirkung eines zeitlichen Zusammenhangs Anm. 167).

Ein Zeitelement ist nach Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz idF des StandOG (v. 13. 9. 93, BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774) allerdings dann zu beachten, wenn eine eingetretene Hoferbfolge zu einer Mitunternehmerschaft geführt hat und nun ein Mitunternehmer die anderen in Ansehung des Hofes abfindet: Die Stellung als Mitunternehmer des Betriebs bis zur Auseinandersetzung steht hiernach einer Behandlung als weichender Erbe nur dann nicht entgegen, wenn sich die Erben

innerhalb von zwei Jahren nach dem Erbfall auseinandersetzen (s. dazu Anm. 197 ff.; zum gem. Abs. 4 Satz 6 idF des StMBG v. 21. 12. 93, BGBl. I S. 2310; hinausgeschobenen Beginn der Zweijahresfrist s. Anm. 199).

Da es nur grundsätzlich auf den sachlichen und nicht auf den zeitlichen Zusammenhang mit der Hofübernahme ankommt, schließt das Merkmal der Hofübernahme die Begünstigung nach Abs. 4 für eine vor dieser Übernahme erfolgte Abfindung eines weichen Erben nicht aus, wenn der geforderte sachliche Zusammenhang besteht (vgl. Anm. 166).

Ein Zusammentreffen mit anderen sachlichen Zusammenhängen ist unschädlich, wenn der vom Gesetz geforderte sachliche Zusammenhang *auch* gegeben ist.

Fehlender sachlicher Zusammenhang: Nicht in sachlichem Zusammenhang mit der Hoferbfolge oder Hofnachfolge stehende Abfindungen sind von der Begünstigung nach Abs. 4 ausgeschlossen. Dies ist zB dann bedeutsam, wenn der Erbe eines Mischnachlasses (Privatvermögen und land- und forstw. Betriebsvermögen) den Pflichtteilsberechtigten hinsichtlich seines gesamten Pflichtteilsanspruchs mit entnommenen land- und forstw. Grund und Boden abfindet. In diesem Fall kommt die Begünstigung nach Abs. 4 bezüglich des realisierten Entnahmegewinns nur insoweit in Betracht, als die Abfindung in Ansehung des land- und forstw. Betriebs(vermögens), dh. Hofes, erfolgt ist (glA *Märkle/Hiller*, Rdnr. 392). Denn nur insoweit weist die Abfindung einen sachlichen Zusammenhang mit der Hoferbfolge auf. Auch Abfindungen an den Ehegatten anlässlich der Scheidung weisen den zu fordernden sachlichen Zusammenhang nicht auf (*Märkle/Hiller*, Rdnr. 390).

Der Begriff der Hoferbfolge ist unpräzise, weil es zivilrechtlich eine Hoferbfolge in diesem Sinne nicht gibt. Der Hof bzw. die ihn bildenden Gegenstände fallen nach dem Erbfall in den Nachlaß, sofern nicht Sonderrecht eingreift, zB § 4 HöfeO (s. dazu Anm. 198). Der Begriff der Hoferbfolge bezieht sich demnach bei eingetretenem Erbfall grundsätzlich auf den in den Nachlaß fallenden Hof.

Die Hofübernahme bezieht sich auf den Fall der vor dem Erbfall vorgenommenen Übernahme (glA zB *Felsmann*, D 295; *Blümich/Fischer*, § 14a Rdnr. 48, unter Hinweis auf BTDrucks. 10/4513 S. 21; str., s. dazu Anm. 195), also namentlich auf den Fall der vorweggenommenen Erbfolge (und auf die in Ansehung dieser Übernahme erfolgte Abfindung). Die Besonderheit eines Hofübergabevertrags (in vorweggenommener Erbfolge) wird darin gesehen, daß er der folgenden Generation unter Vorwegnahme des Erbfalls das Nachrücken in eine die Existenz wenigstens teilweise begründende Wirtschaftseinheit ermöglicht (und gleichzeitig die Versorgung des Übergebers aus dem übernommenen Vermögen zumindest zu einem Teil sichert, BFH v. 5. 7. 90 GrS 4–6/89, BStBl. II S. 847, 851 nWN; vgl. zum Begriff auch *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1596; BMF v. 13. 1. 93 IV B 3 – S 2190 – 37/92, BStBl. I S. 80, 81; aus zivilrechtlicher Sicht BGH v. 23. 9. 87 IV b ZB 107/85, NJW 1988 S. 710; *Kipp/Coing*, Erbrecht (1990), § 36 V.3). Erfolgt die vorweggenommene Hoferbfolge im Regelungsbereich des § 17 HöfeO (v. 26. 7. 76, BGBl. I S. 1933), gilt zugunsten der anderen Abkömmlinge der Erbfall hinsichtlich des Hofes mit dem Zeitpunkt der Übertragung als eingetreten (§ 17 Abs. 2 HöfeO). Mithin ist in diesem Fall bei Abfindungsleistungen die Frage der Begünstigung nach Abs. 4 ebenso wie bei eingetretenem Erbfall zu beurteilen (so auch *Felix*, FR 1991 S. 657).

b) Erfordernis einer Abfindungslage zur Bestimmung des sachlichen Zusammenhangs 166

Der sachliche Zusammenhang der Abfindung weichender Erben mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme erfordert nach Rspr., Auffassung der FinVerw. und hM im Schrifttum, daß eine Abfindungslage im Zeitpunkt der Verwendung besteht. Diese Abfindungslage kann daher auch erst nach der Veräußerung oder Entnahme des Grund und Bodens hergestellt werden, wenn sie nur im Zeitpunkt der Verwendung besteht.

BFH v. 21. 3. 85 IV R 249/83, BStBl. II S. 614 zu Abs. 4 aF; FG Rhld.-Pf. v. 9. 10. 85, Inf. 1986 S. 286; FinVerw. Abschn. 133 b Abs. 3 Satz 2 EStR und die hM im Schrifttum: *Märkle/Hiller*, Rdnr. 399; *Schmidt/Seeger* XII. § 14 a Anm. 9 a; *Blümich/Fischer*, § 14 a Rdnr. 33; *Martens in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 14 a Rdnr. 21; wohl auch *Kuhlmann in Frotzcher*, § 14 a Rdnr. 46 f.; aA *Kleeberg in Kirchhof/Söhn*, § 14 a Rdnr. E 5; *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1600.

Die Abfindungslage setzt voraus, daß

- die Tendenz zur Erleichterung der Hoferbfolge bzw. Hofübernahme durch die Abfindung des weichenden Erben besteht,
- Klarheit darüber herrscht, daß sich der weichende Erbe die Zuwendung auf seine Erbschaft oder seine Abfindungsansprüche bei einer Hofübergabe unter Lebenden anrechnen lassen muß.

Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, entfällt die Begünstigung nach Abs. 4 mangels sachlichem Zusammenhang der Abfindung weichender Erben mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme (anders BFH v. 4. 3. 93 IV R 110/92, BStBl. II S. 788, der diese Fragen – wohl im Ergebnis gleich – im Zusammenhang mit dem Begriff des weichenden Erben behandelt; uE nicht sachgerecht, s. *Gmach*, Inf. 1994, S. 45).

Die Tendenz zur Erleichterung der Hoferbfolge bzw. Hofübernahme besteht zB dann nicht, wenn letztlich der Hof veräußert oder aufgegeben werden soll (s. Anm. 141; BFH v. 21. 3. 85 IV R 249/83, BStBl. II 1985 S. 614, 616). Dies kann zB dadurch zum Ausdruck kommen, daß alle Erben abgefunden werden. Andererseits zwingt das Erfordernis der Abfindungslage bzw. des sachlichen Zusammenhangs mit der Hoferbfolge nicht dazu, daß bei der Abfindung eines von mehreren Hoferben der Hofnachfolger schon feststehen muß (im Ergebnis ebenso BFH IV R 110/92 aaO in Abkehr von BFH v. 3. 3. 88 IV R 62/87, BStBl. II S. 608 und Abschn. 133 b Abs. 3 EStR 1990; s. aber R 133 b Abs. 1 EStR 1993; wie hier schon Lfg. 172 v. Februar 1993 Anm. 166; *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1600; wohl auch FG Bremen v. 24. 6. 93, EFG 1994 S. 38, nrkr., Rev. IV R 56/93; *Kleeberg in Kirchhof/Söhn*, § 14 a Rdnr. E 5). Dies ist auch nicht aus dem Merkmal abzuleiten, daß der Abgefundene weichender Erbe sein muß (vgl. BFH IV R 110/92 aaO).

Anrechnungspflicht des weichenden Erben: Die zur Bejahung einer Abfindungslage wesentliche Anrechnungspflicht rechtfertigt sich allgemein aus dem Erfordernis des sachlichen Zusammenhangs der Abfindung mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme. Dadurch wird aber auch deutlich, daß die verwendete Leistung iSv. Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 a zur Abfindung dienen soll (s. dazu Anm. 170 ff.; glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1602) und daß der Abgefundene als Erbe weichen soll (zum Begriff des weichenden Erben s. Anm. 194 ff.; vgl. zur zivilrechtlichen Seite im Zusammenhang mit der vorweggenommenen Erbfolge BGH v. 23. 9. 81 IV a ZR 185/80, NJW 1982 S. 43). Die Anrechnungspflicht kann sich aus dem Gesetz (zB § 12 Abs. 4 HöfeO, § 2050 Abs. 1 BGB), aber auch aus Anordnungen des Zuwenders ergeben (§ 2050 Abs. 3 BGB). Der BFH (v. 21. 3. 85 IV R 249/83, BStBl. II S. 614 zu § 14 a Abs. 4 Nr. 1 b EStG 1979) geht davon aus, daß eine

solche angeordnete Anrechnungspflicht vielfach deswegen anzunehmen sei, weil die Abfindung an die weichenden Erben von den Beteiligten als vorweggenommene Erbfolge gedacht war (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1602; vgl. auch zB BGH IV a ZR 185/80, aaO). Bei bloßer Zuwendung etwa eines Geldbetrags ist allerdings nicht erkennbar, daß dies in der Abfindungslage geschieht, es kann sich auch um Unterhalt, Ausbildungsförderung oder Ausstattung usw. handeln (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1602). Nach dem Erbfall ist ein sachlicher Zusammenhang solange gegeben, wie die Forderungen der weichenden Erben auf ihre Abfindung ganz oder teilweise noch bestehen und der Veräußerungsnettoerlös bzw. der entnommene Grund und Boden zur Abfindung verwendet wird (glA *Kublmann in Frottscher*, § 14 a Rdnr. 47; zur Erbauseinandersetzung s. Anm. 178 ff.).

167 c) Abfindungslage durch Bestimmung des Hofnachfolgers und nachträgliche Änderung der Bestimmung

Die Abfindungslage und mithin der sachliche Zusammenhang mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme wird je nach Fallkonstellation leichter oder schwerer erkennbar sein. Maßgebend sind alle Umstände des Einzelfalls. Findet zB eine vor dem Erbfall vorweggenommene Hofnachfolge mit gleichzeitiger Abfindung weichender Erben statt, liegt der sachliche Zusammenhang auf der Hand. Erhält dagegen etwa ein Abkömmling eines Hofinhabers zu dessen Lebzeiten ein Grundstück, so ist offen, ob er es in dem geforderten Zusammenhang erhält. Soll es sich um die an sich auch nach Abs. 4 begünstigte vorweggenommene Abfindung eines weichenden Erben noch vor der Hofübergabe handeln (s. BFH v. 26. 11. 87 IV R 171/85, BStBl. II 1988 S. 490 zu § 14 a Abs. 4 EStG 1981; v. 3. 3. 88 IV R 62/87, BStBl. II S. 608 zu § 14 a Abs. 4 EStG 1979; *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1599), ist der Stpfl. hierfür darlegungs- und nachweisspflichtig (glA BFH IV R 62/87, aaO). Dabei bezieht sich diese Darlegungs- und Nachweispflicht im wesentlichen darauf, daß die Abfindungslage eingetreten ist; denn in diesem Fall ist auch der sachliche Zusammenhang erwiesen.

Nachweisfragen zur Bestimmung des Hofnachfolgers: Im Zweifelsfall ist der Stpfl. verpflichtet, das Bestehen einer Abfindungslage nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Die Bestimmung des Hofnachfolgers ist der klarste für den sachlichen Zusammenhang sprechende Umstand, wenn diese Bestimmung auch nicht in jedem Fall notwendig ist (s. Anm. 166).

► *Nachweis durch Urkunden:* Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung, welcher Erbe Hofübernehmer sein soll, kann insbesondere durch einen notariell beurkundeten Vertrag über die künftige Hofübergabe oder durch eine notariell beurkundete Zusage (vgl. dazu BGH v. 14. 5. 87, NJW 1988 S. 710 mwN), durch ggf. auch nachträglichen (FG Bremen v. 24. 6. 93, EFG 1994 S. 38, nrkr.) Erbvertrag (§§ 1941, 2274 ff. BGB) oder durch Gesellschaftsvertrag mit Fortsetzungs- oder Übernahmeklausel (s. dazu zB BFH v. 26. 3. 81 IV R 130/77, BStBl. II S. 614) erbracht werden (s. Abschn. 133 b Abs. 3 Satz 3 EStR). Auch tatsächliche Umstände können einen genügenden Hinweis auf die Person des Hofübernehmers liefern, etwa die Berufsausbildung (FG Saarl. v. 14. 7. 92, EFG 1993 S. 27, rkr.) oder der zeitliche Zusammenhang zwischen Abfindung und Hofübergabe (so wohl auch BFH v. 26. 11. 87 IV R 171/85, BStBl. II 1988 S. 490, 492), auch wenn das Gesetz tatbestandlich einen solchen Zusammenhang nicht verlangt (s. Anm. 163). Wenn zB bald nach der Abfindung eines weichenden Erben einem anderen der Hof übergeben wird, gibt dies regelmäßig einen hinlänglichen Hinweis darauf, daß dieser andere schon zum Zeitpunkt der Abfindung als Hofüber-

nehmer feststand (Abschn. 133 b Abs. 3 Satz 6 EStR). Der BFH hat, allerdings nur zusammen mit anderen Umständen, auch die Art und den Umfang der Beschäftigung eines Abkömmlings als Hinweis ausreichen lassen (BFH v. 21. 3. 85 IV R 239/84, BFH/NV 1987 S. 230 zur Rechtslage nach dem EStG 1981 unter Hinweis auf § 17 Abs. 2 der HöfeO Rhld.-Pf.; vgl. auch FG Saarb. v. 14. 7. 92, EFG 1993 S. 27, rkr.). Allein der Umstand, daß der künftige Erblasser eine Hofnachfolgeregelung ändern kann, schließt die Abfindungslage nicht von vornherein aus (vgl. nachfolgend; aA offenbar *Hiller* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14 a Rdnr. 159).

► *Weitere Einzelfälle des Nachweises:* Ein Testament genügt nicht ohne weiteres. Hinzukommen muß dabei, daß die danach vorgesehene Hofnachfolgeregelung zB angesichts des Alters des Betriebsinhabers, des Alters und der Berufsausbildung des vorgesehenen Hofnachfolgers einleuchtend ist und zB die Umstände nicht auf eine alsbald nach dem Erbfall stattfindende Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe hindeuten (Abschn. 133 b Abs. 3 Satz 4 EStR). Da Abs. 4 den Generationenwechsel erleichtern will, wäre etwa die Bestimmung des gleichaltrigen Ehegatten als Hofnachfolger nicht einleuchtend (glA *Märkle/Hiller*, Rdnr. 390). Im Einzelfall kann auch ein Pacht- oder Wirtschaftsüberlassungsvertrag auf das Bestehen der Abfindungslage hindeuten (vgl. zu einem langfristigen Pachtvertrag Nds. FG v. 18. 2. 87, EFG S. 456, rkr.; -*wg*-Inf. 1986 S. 287; aA Abschn. 133 b Abs. 3 Satz 7 EStR). Ist auch in Ansehung eines land- und forstw. Betriebs zwischen den Ehegatten nach § 1483 BGB fortgesetzte Gütergemeinschaft vereinbart, ist die Abfindungslage nicht gegeben (glA *Grzjwotz*, DB 1991 S. 2259).

Die nachträgliche Änderung der Bestimmung des Hofnachfolgers ist jedenfalls unschädlich, wenn sie aus zwingenden Gründen erfolgt. Zwingende Gründe sind etwa Tod, Berufsunfähigkeit oder das Scheitern der landwirtschaftlichen Ausbildung des vorgesehenen Hofnachfolgers. Ändert der Stpfl. die Bestimmung ohne einen solchen Grund, so schließt die FinVerw. daraus, daß der Hofübernehmer von vornherein nicht festgestanden habe; der Bescheid sei nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 c oder § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern (vgl. Abschn. 133 b Abs. 3 Satz 9 EStR; glA *Hiller* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14 a Rdnr. 159). UE schließt Satz 2 eine nachträgliche und nicht von Anfang an geplante Neubestimmung des Hofnachfolgers nicht aus. Der Rückschluß auf die Vergangenheit ist daher unzulässig. Es dürfte deshalb zutreffender sein, unmittelbar auf die Gründe der Änderung in der Hofnachfolge abzustellen und dabei etwa ua. zu berücksichtigen, ob die Änderung zeitnah zur Abfindung erfolgt ist und ob daraus bzw. aus weiteren oder anderen Gründen erkennbar ist, daß der Stpfl. ursprünglich die FinVerw. über seine wahren Absichten getäuscht hat und die Hofnachfolgeregelung etwa als Scheingeschäft (§ 41 Abs. 2 AO) zu sehen ist (glA *Leingärtner/Zatsch*, Rdnr. 1601; *LS*, DStR 1988 S. 460; ähnlich wohl auch *Blümich/Fischer*, § 14 a Rdnr. 35).

Wird ein nach Maßgabe des Abs. 4 abgefundenen Erbe nachträglich doch zum Hoferben oder Hofübernehmer (ohne daß sich dies im Zeitpunkt der Abfindung bereits abzeichnete), berührt dies zwar nicht den sachlichen Zusammenhang der Abfindung mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme. Der Abgefundenen verliert aber nachträglich und mit Wirkung für die Vergangenheit die Stellung als weichender Erbe, weshalb die ursprüngliche Steuerfestsetzung gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zum Nachteil des Stpfl. zu ändern ist (rückwirkendes Ereignis, s. BFH v. 4. 3. 93 IV R 110/92, BStBl. II S. 788). Nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO

beginnt in diesem Fall die Festsetzungsfrist (erst) mit Ablauf des Kj., in dem das Ereignis eintritt.

168, 169 Einstweilen frei.

4. Verwendung zur Abfindung weichender Erben (Verwendungszusammenhang)

170 a) Bedeutung des Verwendungszusammenhangs

Das Merkmal „zur“ Abfindung weichender Erben ist sachlich in den Zusammenhang mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme sowie in den Zusammenhang mit der Begriffsbestimmung des weichenden Erben gestellt (dazu Anm. 163 ff. und Anm. 194 ff.). Wenn der genannte Zusammenhang besteht, ist das Merkmal nicht eng aufzufassen (s. *Kempermann*, FR 1991 S. 585 unter Berufung auf BFH v. 13. 9. 90 IV R 101/89, BStBl. II 1991 S. 79; zur Rahmenfunktion der Zusammenhangsmerkmale s. Anm. 163). So kommt die Begünstigung nach Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 a etwa auch in Betracht, wenn der Erblasser bei einer Hoferbfolge im Rahmen der HöfeO (v. 26. 7. 76, BGBl. I. S. 1933) die Abkömmlinge, die nicht Hoferben sein sollen, als Erben in das hoffreie Vermögen eingesetzt hat und sich bei diesen Erben nun in dieser Hinsicht ein Entnahmegewinn realisiert (vgl. *Kempermann*, aaO).

Weichender Erbe ist nach der Legaldefinition des Satzes 5, wer gesetzlicher Erbe eines Eigentümers eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ist oder bei gesetzlicher Erbfolge wäre, aber nicht zur Übernahme des Betriebs berufen ist (s. Anm. 238 ff.). Ist der Abgefundene nicht weichender Erbe, so entfällt die Begünstigung nach Satz 1.

171 b) Erfordernis der Abfindungsabsicht

Da der Veräußerungserlöserlös oder der entnommene Grund und Boden „zur“ Abfindung verwendet werden muß, enthält Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 a ein subjektives Moment (glA BFH v. 26. 11. 87 IV R 171/85, BStBl. II 1988 S. 490, 492).

Die Absicht, einen weichenden Erben abzufinden, muß nicht schon bei der Realisierung des Veräußerungs- oder Entnahmegewinns (s. dazu Anm. 153) bestehen, sondern kann auch später gefaßt werden (glA *Felsmann*, D 304; *Altehoefer/Fichtelmann/Schlücking/Walter*, § 14 a Rdnr. 716), so daß der Stpfl. etwa ein zu anderen Zwecken entnommenes Grundstück grds. noch nachträglich zur Abfindung eines weichenden Erben verwenden kann. Zeitlich sind der Abfindungsabsicht allerdings durch die Verwendungsfrist (Anm. 162) Grenzen gesetzt, sachlich durch die grundsätzlich notwendige Identität zwischen Veräußerungserlöserlös bzw. entnommenem Grund und Boden und der Verwendung (s. Anm. 175) sowie durch das Vorliegen der Abfindungslage (s. Anm. 167). Letztere kann aber auch noch im Lauf der Verwendungsfrist hergestellt werden (glA *Grzjwotz*, DB 1991 S. 2259). Grundsätzlich muß von äußeren Umständen auf die Abfindungsabsicht zurückgeschlossen werden. Wird der Veräußerungserlöserlös bzw. der entnommene Grund und Boden zur Abfindung eines weichenden Erben verwendet, ist die Abfindungsabsicht indiziert.

Abfindungsabsicht und andere Zwecke (vorweggenommene Erbfolge): Veräußerungserlöserlös oder entnommener Grund und Boden können auch dann zur Abfindung eines weichenden Erben verwendet sein, wenn gleichzeitig damit auch andere Zwecke realisiert werden (s. Anm. 163). Stellen mithin im

Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge Leistungen des Übernehmers an weichende Erben für ihn auch Anschaffungskosten dar (für sog. Gleichstellungsgelder s. BFH v. 5. 7. 90 GrS 4–6/89, BStBl. II S. 847), hindert dies allein nicht daran, die Begünstigung nach Abs. 4 zu gewähren, wenn dadurch der Abfindungscharakter der Leistungen nicht berührt wird (glA *Schmidt/Seeger* XII, § 14 a Anm. 9 a; aA, wenn auch stark zweifelnd: *Felsmann*, D 296; ferner *Martens* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 14 a Rdnr. 35 e). UE besteht Klärungsbedarf durch den Gesetzgeber, der dieser Frage etwa beim StandOG v. 13. 9. 93 (BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774) trotz entsprechender Empfehlung des Bundesrats (BRDrucks. 1/93 S. 21) ausgewichen ist.

UE kann die Begünstigung nach Abs. 4 nicht allein von der Grenzziehung, ob die Abfindung Anschaffungskosten darstellt oder nicht, abhängen. Hätte der Hofübergaber den Hofübernehmer damit beschwert, daß letzterer einen gesetzlich Erbberechtigten mit einem Grundstück abzufinden habe, würde diese Leistung schon mangels Anschaffungskostencharakter bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen die Begünstigung nach Abs. 4 auslösen (vgl. zB BFH v. 26. 11. 87 IV R 171/85, BStBl. II S. 490; glA *Felsmann*, D 296).

Wegen der Abfindung im Rahmen einer Erbauseinandersetzung s. Anm. 178 ff.

c) Grundlagen der Abfindung: Abfindungsanspruch und -verpflichtung 172

Abfindungsverpflichtung: Regelmäßig wird der Abfindende im Hinblick auf gegenwärtig oder zukünftig bestehende Erbansprüche abfinden. Dies ist aber nicht zwingend (vgl. BFH v. 26. 11. 87 IV R 171/85, BStBl. II 1988 S. 490: Verpflichtung aufgrund Hofübergabevertrags). Darauf, ob eine Verpflichtung gegenwärtig besteht bzw. fällig ist, kommt es nicht an (vgl. in diesem Zusammenhang aber zur erforderlichen Abfindungslage Anm. 167).

Abfindungsberechtigung: Der Abfindungsanspruch des weichenden Erben muß dem Grunde und der Höhe nach (str. s. u.) bestehen.

► *Abfindungsanspruch dem Grunde nach:* Zur Abfindung kann der Veräußerungsnettoerlös bzw. der entnommene Grund und Boden nur verwendet sein, wenn der Abfindende gegen den Abfindenden dem Grunde nach einen Abfindungsanspruch hat (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1598; *Felsmann*, Inf. 1972 S. 1, 10) oder hätte. Dieser Abfindungsanspruch muß, da nur die Abfindung eines weichenden Erben iSv. Abs. 4 Satz 5 begünstigt ist (vgl. dazu Anm. 194 ff.), in irgendeiner Form mit der an sich gesetzlichen Erbberichtigung zusammenhängen. Es kann sich dabei um eine Ableitung aus dem gesetzlichen Erbrecht handeln, das sich erst künftig realisiert (vorweggenommene Abfindung eines weichenden Erben vor dem Erbfall oder bei vorweggenommener Erbfolge), nach Eintritt des Erbfalls um die Befriedigung des Pflichtteilsrechts (§§ 2303 ff., 2312 BGB) oder eines Vermächtnisses an den ausgeschlossenen, aber an sich gesetzlichen Hoferben durch den Hofnachfolger sowie auch um die Abfindung eines zeitnah nach dem Erbfall aus der Erbengemeinschaft ausscheidenden Miterben (s. Anm. 178 ff.) oder schließlich auch um die Befriedigung eines bestehenden Abfindungsanspruchs nach gesetzlichen Regelungen, zB § 12 HöfeO (v. 26. 7. 76, BGBl. I S. 1933 = gesetzlich geregeltes Vermächtnis, vgl. BFH v. 26. 3. 87 IV R 20/84, BStBl. II S. 561) bzw. entsprechenden Regelungen (vgl. dazu *Märkle/Hiller*, Rdnr. 392). Natürlich setzt die Begünstigung nach Abs. 4 die Erfüllung der sonstigen Tatbestandsmerkmale voraus, zB daß die Abfindung nicht mit der bereits eingeleiteten Veräußerung oder Aufgabe des Hofes zusammenhängt (s. Anm. 152). Demzufolge kommt eine Begünstigung der Abfindung nach § 13 HöfeO (Er-

gänzung der Abfindung wegen Wegfalls des höferechtlichen Zwecks) bzw. nach § 17 GrdstVG (v. 28. 7. 61, BGBI. I S. 1091) nur in Betracht, wenn dem Anspruch nicht die Veräußerung des Hofes zugrunde liegt (§ 13 Abs. 1 Satz 1 HöfeO) bzw. die Veräußerung von Grundstücken (§ 13 Abs. 1 Satz 2) sich nicht als Teil einer Betriebsaufgabe darstellt (glA wohl Abschn. 133 b Abs. 2 Satz 5 EStR; *Schmidt/Seeger* XII. § 14 a Anm. 9 a; – *hkm* –, FR 1973 S. 476; aA *Felsmann*, D 299; *Blümich/Fischer*, § 14 a Rdnr. 33: in keinem Fall begünstigt).

Ein an sich gesetzlich Erbberechtigter, der einen Erbverzicht ausgesprochen hat, kann uE nicht mehr begünstigt nach Abs. 4 abgefunden werden (aA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1598; zu den Wirkungen eines Erbverzichts s. § 2346 BGB). Entsprechendes gilt zB auch nach Verzicht auf den Ausgleichsanspruch nach § 12 HöfeO (glA *Felsmann*, D 286). Schlägt ein Miterbe nach dem Erbfall die Erbschaft gem. § 1953 BGB aus, kann er grds. (Ausnahme zB § 2306 Abs. 1 Satz 2 BGB) ebenfalls nicht mehr begünstigt nach Abs. 4 abgefunden werden. Denn der Ausschlagende ist von Anfang an Nichterbe (vgl. § 1953 Abs. 2 BGB). Die Ausschlagung kann zu einer Vervielfältigung der Freibetragsvergünstigung nach Abs. 4 führen.

Beispiel: V hat den Hof an seinen Abkömmling A mit der Maßgabe vererbt, daß er den weiteren Abkömmling B abfindet. B hat drei Kinder C, D und E. Wenn B die Erbschaft ausschlägt, kann für die Abfindung an C, D und E je ein Freibetrag nach Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 a in Betracht kommen (s. *Weiß*, DStR 1992 S. 1088).

► *Abfindungsanspruch der Höhe nach:* Strittig ist, ob der verwendete Veräußerungsnettoerlös bzw. der Wert des entnommenen Grund und Bodens nur insoweit zur Abfindung eines weichenden Erben verwendet ist, als er den Abfindungsanspruch des weichenden Erben nicht übersteigt, mit anderen Worten, ob eine Verrechnung stattzufinden hat und der Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinn nach Maßgabe des Abs. 6 (s. Anm. 219 ff.) ggf. nur zum Teil nach Abs. 4 begünstigt ist (so *Schmidt/Seeger* XII. § 14 a Anm. 13; *Blümich/Fischer*, § 14 a Rdnr. 50; grds. aA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1598; *Kleeberg* in *Kirchhof/Söhn*, § 14 a Rdnr. E 5). Abgesehen davon, daß dieser Fall nicht allzu häufig auftreten dürfte, sieht das Gesetz eine solche Verrechnung (zB im Wege des § 2049 BGB), die auch zT kaum praktikabel wäre (vgl. *Leingärtner/Zaisch*, aaO), nicht vor. Dem steht nicht entgegen, daß die Rspr. des BFH v. 21. 3. 85 IV R 249/83, BStBl. II S. 614) die Begünstigung nach § 14 a Abs. 4 Nr. 1 Buchst. b (erste Alt.) EStG 1979 ua. daran geknüpft hat, daß Klarheit darüber herrscht, daß sich der Übereignungsempfänger eines Grundstücks die Zuwendung auf seine Erbschaft oder seine Abfindungsansprüche bei einer Hofübergabe unter Lebenden anrechnen lassen muß. Hieraus folgt nicht, daß der BFH die Begünstigung nach Abs. 4 von der Höhe der Abfindungsansprüche im Sinne einer Verrechnungsklausel abhängig machen wollte. Die Grenze des Zulässigen liegt – schon aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung – allerdings beim Mißbrauch.

173, 174 Einstweilen frei.

175 5. Verwendung des Veräußerungsnettoerlöses oder des entnommenen Grund und Bodens

Verwenden ist die zweckgerichtete Ausgabe des Veräußerungserlöses oder des entnommenen Grund und Bodens. Verwendet der Stpfl. den Veräußerungsnettoerlös bzw. den entnommenen Grund und Boden nicht innerhalb der Verwendungsfrist (s. Anm. 162) zur Abfindung weichender Erben, kann die Begünsti-

gung nach Abs. 4 nicht gewährt werden (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1605). Wegen der Verwendung nur zT zum begünstigten Zweck s. Anm. 219 ff.

Identität von Veräußerungsnettoerlös und verwendetem Betrag: Grds. darf der aus dem Veräußerungsgeschäft iSv. Abs. 4 Satz 1 gespeiste Veräußerungsnettoerlös nicht anders als zur Abfindung weichender Erben verwendet werden, also zB nicht zur Anschaffung eines betrieblich oder privat genutzten Wirtschaftsguts usw. Allerdings schadet es nicht, wenn der Veräußerungserlös bis zur Abfindung auf ein Bankkonto des Stpfl. eingezahlt oder zB als Festgeld angelegt wird (vgl. im Ansatz entsprechend zum Schuldentilgungstatbestand Abschn. 133c Abs. 5 Satz 4 EStR). Die notwendige Identität von Veräußerungsnettoerlös und verwendetem Betrag schließt es nicht aus, daß der Stpfl. anderweitige finanzielle Mittel bis zur Höhe des Veräußerungsnettoerlöses zur Erbabfindung verwendet, zB weil er nicht sogleich über den Veräußerungsnettoerlös verfügen kann (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1605). Wegen der Identität des Veräußerungspreises und der Veräußerungskosten mit dem den Grund und Boden betreffenden Veräußerungsgeschäft s. Anm. 161.

Identität des entnommenen Grund und Bodens mit dem verwendeten Grund und Boden: Im Gegensatz zur Identität zwischen Veräußerungsnettoerlös und verwendetem Betrag muß nach dem Gesetzeswortlaut der genau identische entnommene Grund und Boden, der den Entnahmegewinn ausgelöst hat, zur Erbabfindung verwendet werden, wenn der Stpfl. die Begünstigung nach Abs. 4 beanspruchen will. Der Stpfl. kann demnach nicht etwa statt dessen zB ein ihm sonst noch gehörendes privates Grundstück, Flächen eines anderen ihm gehörenden Hofes oder gar Geldmittel zur Erbabfindung einsetzen (aA *Kleeberg in Kirchhof/Söhn*, § 14a Rdnr. E 3).

Als Empfänger der Verwendung bestimmt das Gesetz grundsätzlich den weichenden Erben (s. dazu Anm. 194 ff.). Liegt der Zweck der Verwendung in der Abfindung des weichenden Erben, kommt ausnahmsweise als Empfänger der Verwendung auch ein Dritter in Betracht. Wird zB ein entnommenes Grundstück im Zuge einer vorweggenommenen Erbfolge in das Gesamtgut eines weichenden Erben und dessen Ehegatten übertragen, kann ohne Hinzutreten weiterer Umstände die Übertragung wirtschaftlich nur mit dem Weichen des einen Ehegatten als Erbe motiviert sein. Mithin ist in Fällen dieser Art das gesamte Grundstück zur Abfindung eines weichenden Erben verwendet (vgl. BFH v. 26. 11. 87 IV R 171/85, BStBl. II 1988 S. 490). Entsprechendes gilt bei Verwendung eines Veräußerungsnettoerlöses (*Felsmann*, D 297). Die FinVerw. stellt in diesem Zusammenhang darauf ab, ob der übertragene Wert auf die Erbansprüche des weichenden Erben angerechnet wird (Abschn. 133b Abs. 2 Satz 8 EStR; s. zu den Grundlagen der Abfindung Anm. 172). Ist dies der Fall, kann etwa auch die Übertragung eines Grundstücks auf einen Dritten als für die Abfindung verwendet beurteilt werden (glA für Miteigentum *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1603).

Zeitpunkt der Verwendung: Entgegen der hM im Schrifttum heißt „zur Abfindung eines weichenden Erben verwendet“ nicht, daß etwaige (gegenwärtige oder künftig denkbare) Abfindungsansprüche des weichenden Erben (zivilrechtlich) zum Erlöschen gebracht werden (so aber zB *Felsmann*, D 303; *Kleeberg in Kirchhof/Söhn*, § 14a Rdnr. A 27; Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht auf den weichenden Erben; *Blümich/Fischer*, § 14a Rdnr. 33; für den Schuldentilgungstatbestand *Hiller in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14a Rdnr. 164 ff.). Es genügt, daß der Stpfl. mit der Zielrichtung der Abfindung die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Veräußerungsnettoerlös oder das entnommene

Grundstück verloren hat (möglicherweise glA *Felsmann*, Inf. 1972 S. 1/10; *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1604). Insoweit gelten uE die Ausführungen zu § 11 Anm. 52 entsprechend. Die Ausgabe eines Veräußerungsnettoerlöses, die zB mittels Überweisungsauftrag von einem Bankkonto geleistet wird, ist hiernach in dem Zeitpunkt bei dem Kontoinhaber für die Abfindung iSv. Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 a verwendet, indem der Überweisungsauftrag der Bank zugegangen ist und der Stpfl. im übrigen alles in seiner Macht Stehende getan hat, um eine unverzügliche bankübliche Ausführung zu gewährleisten (BFH v. 14. 1. 86 IX R 51/80, BStBl. II S. 453 zu § 11 Abs. 2; dagegen verlangt zB *Felsmann*, D 298, für die Verwendung nach Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 a die Lastschrift auf dem Konto).

Rückgängigmachen der Verwendung: Das Gesetz besagt nichts darüber, welche Rechtsfolge das Rückgängigmachen der Verwendung auslöst. Ist etwa aus dem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Verwendung erkennbar, daß diese nicht ernstlich gemeint war, kann nicht von einer Verwendung ausgegangen werden (vgl. zB § 41 Abs. 2 Satz 1 AO: Scheinhandlungen). Kein Rückgängigmachen der Verwendung liegt vor, wenn der mit Grund und Boden abgefundene weichende Erbe diesen an den Abfindenden zur Nutzung überläßt (glA *Hiller in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14 a Rdnr. 104).

176, 177 Einstweilen frei.

III. Abfindung eines Mitunternehmer-Miterben

Schrifttum: *Grob*, Betriebsvermögen in der Erbauseinandersetzung und in der vorweggenommenen Erbfolge: Änderung der Rechtsprechung?, *StuW* 1988 S. 210; *Felix*, Hoferbfolge, Erbauseinandersetzung und Einkommensteuer, *FR* 1991 S. 613 und 658.

178 1. Vorbemerkung

Rechtslage nach der HöfeO bzw. entsprechenden Vorschriften: Fällt der Hof als Teil einer Erbschaft kraft Gesetzes nur einem Erben zu, stellt sich die Frage der Abfindung eines Mitunternehmer-Miterben nicht.

S. § 4 der HöfeO; dazu BGH v. 7. 10. 58 V BLw 27/58, *NJW* 1958 S. 2114; BFH v. 26. 3. 87 IV R 20/84, BStBl. II S. 561; Nds. FG v. 14. 6. 90, *EFG* 1991 S. 105, rkr.; *Kempermann*, *FR* 1991 S. 585; *Faßbender/Hötzel/Jensen/Pikalo*, § 4 HöfeO Rdnr. 3 und 5; aA zB *Wendt*, *Inf.* 1981 S. 481; zum Streitstand mwN *Felix*, *FR* 1991 S. 613/615 f.; ebenso wie § 4 HöfeO die Regelungen nach § 9 Abs. 1 *BremHöfeG* v. 18. 7. 1899, *GBl.* S. 327, nach § 14 *Rhld.-Pf. HöfeO* v. 18. 4. 1967, *GVBl.* S. 138, nach Art. 9 *Württ. AnerbenG* v. 14. 2. 1930, *RegBl.* S. 5, s. *Felix*, aaO, dort auch zum Verhältnis zur qualifizierten Nachfolgeklausel; aA *Felsmann/Pape*, D 117 ff.; vgl. auch Abschn. 133 b Abs. 4 Satz 4 *EStR*; s. aber anders bei dem badischen Anerbenrecht nach dem *BadHofgüterG* v. 20. 8. 1898, *GVBl.* S. 405, und bei dem *Gutsübernehmerrecht* nach der *HessLandgüterO* v. 1. 12. 1947, *GVBl.* 1948 S. 12; *Felix*, aaO S. 614: Erbengemeinschaft, dazu nachfolgende Erläuterungen. Zusammenfassend *BMF* v. 11. 1. 93, BStBl. I S. 62 Tz. 86 ff.

Rechtslage im übrigen vor dem StandOG v. 13. 9. 93: Greifen derartige Regelungen wie § 4 HöfeO nicht und fällt mithin der Hof in das Gesamthandsvermögen einer Erbengemeinschaft, sind die Miterben nach der *Rspr.* des Großen Senats des BFH v. 5. 7. 90 (*GrS* 2/89, BStBl. II S. 837) mit dem Erbfall selbst dann Mitunternehmer geworden, wenn sie sich sogleich in der Weise auseinandersetzen, daß der eine den Betrieb erhält und dieser den/die anderen anderweitig abfindet, zB mit einem betrieblichen Grundstück. Nach Auffassung des Großen Senats des BFH sind Abfindungszahlungen eines Erben im Rahmen der Erb-

auseinandersetzung und Aufwendungen für den Erwerb des Erbteils eines Miterben beim Leistenden grundsätzlich Anschaffungskosten; in gleicher Höhe entstehe beim weichenden Miterben ein Veräußerungserlös. Hierauf habe es keinen Einfluß, ob die Leistungen aus dem erlangten Nachlaßvermögen erbracht werden. Nach Auffassung des Großen Senats des BFH (aaO, S. 846 unter Abschn. C.III.3.) läßt Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 b aF (gestrichen durch das StandOG, s. dazu Anm. 7) nicht die Folgerung zu, daß der Gesetzgeber die bisherige Rechtsprechung des BFH zur Einheit von Erbfall und Erbauseinandersetzung zum Gesetz erhoben habe.

Nach einhelliger Auffassung hat diese Rechtsprechung des Großen Senats des BFH zur Gegenstandslosigkeit von Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 b geführt (s. Lfg. 172 Februar 1993 Anm. 180; *Grob*, Stuw 1988 S. 210/213; *Kapp/Ebeling*, Handbuch der Erbengemeinschaft, Rz. 214; *Märkle/Hiller*, Rdnr. 436; *Schmidt/Seeger* XII. § 14 a Anm. 9 b; *Martens in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 14 a Rdnr. 35 g, 35 k). Denn diese Vorschrift beruhte auf dem Gedanken der Einheit von Erbfall und Erbauseinandersetzung, wonach der Entnahmegewinn bei erbfallnahen Grundstücksabfindungen im Rahmen der Erbauseinandersetzung regelmäßig in der Person des weichenden Erben und nicht des Hofübernehmers entstand (vgl. die umfassenden Rspr.-Hinweise in BFH v. 5. 7. 90 GrS 2/89, BStBl. II S. 837/840 unter Abschn. C.I.1.c. sowie BFH v. 29. 5. 69 IV R 238/66, BStBl. II S. 614).

Folgerungen aus dem Beschluß des Großen Senats des BFH: Bereits auf der Grundlage des Erbauseinandersetzungsbeschlusses des BFH v. 5. 7. 90 wurde hier zu Abs. 4 idF vor dem StandOG (v. 13. 9. 93, BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774) die Auffassung vertreten, daß beim andere Miterben abfindenden Hofübernehmer die Begünstigung nach Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 a aF eingreifen könne, wenn die Auseinandersetzung zeitnah zum Erbfall erfolge und die Mitunternehmer-Miterben die Auseinandersetzung nicht zunächst ausgeschlossen haben. Denn auch in diesem Fall spreche der Ablauf dafür, daß die Abfindung nicht ausschließlich zum Erwerb eines Mitunternehmeranteils erfolgt sei, sondern auch in Ansehung der Erbrechtsstellung des Miterben. Ein in das Gesamthandsvermögen einer Erbengemeinschaft fallender Hof weise jedenfalls zunächst mindestens gleichermaßen eine erbrechtliche und eine mitunternehmerische Verstrickung auf.

2. Die Rechtslage nach dem StandOG

179

Den hier bereits zu Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 a idF vor dem StandOG v. 13. 9. 1993 (BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774) vertretenen Standpunkt (s. Anm. 178) hat der Gesetzgeber (auf Empfehlung des BRats, s. Anlage zu BRDrucks. 1/93 v. 12. 2. 93 TNr. 17) mit Art. 1 Nr. 7 des StandOG offenbar geteilt und Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 b ersatzlos gestrichen. Allerdings fehlt eine ausdrückliche Aussage in Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 idF des StandOG, ob und in welchem zeitlichem Abstand zum Erbfall bei Abfindung von Miterben noch ein sachlicher Zusammenhang mit der Hoferbfolge besteht. Die Antwort auf diese Frage kann nur indirekt dem ebenfalls auf das StandOG zurückgehenden Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz (s. dazu Anm. 198) entnommen werden (zur Kritik am Gesetzesaufbau *Gmach*, FR 1994 S. 78). Vordergründig scheint diese Vorschrift nur den Begriff des weichenden Erben iSv. Abs. 4 Satz 5 erster Halbsatz für die Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft zu erweitern. Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz macht aber nur Sinn, wenn für Miterbenabfindungen innerhalb der dort genannten Frist der sachliche Zusammenhang mit der Regelung der Hoferbfolge noch bejaht wird. Dh., daß bei Abfindung von Miterben, die in Ansehung des Hofes vom letztlich

verbleibenden Hofübernehmer geleistet werden, die Mitunternehmerstellung (BFH v. 5. 7. 90 GrS 2/89, BStBl. II S. 837) der abgefundenen Miterben innerhalb der in Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz genannten Frist für die Frage des sachlichen Zusammenhangs iSv. Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 außer Betracht bleibt.

180 3. Gestaltungsmöglichkeiten zur Abfindung ausscheidender Mitunternehmer-Miterben

Die nach Abs. 4 begünstigte Abfindung eines aus einer Erbengemeinschaft ausscheidenden Mitunternehmer-Miterben kann in verschiedener Weise erfolgen.

Beispiel: Die Mitunternehmer-Miterben A und B veräußern aus dem ins Gesamtvermögen fallenden land- und forstw. Betrieb Teile des Grund und Bodens an einen Dritten und erzielen dabei einen Veräußerungsnettoerlös (s. Anm. 161) iHv. 300 000 DM und einen Veräußerungsgewinn (s. Anm. 153) iHv. 150 000 DM. Anschließend scheidet B gegen Zahlung dieser 300 000 DM an ihn als Mitunternehmer-Miterbe aus. Die Maßgaben des Abs. 4, namentlich von Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 und Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz sind erfüllt.

Die Mitunternehmer-Miterben A und B haben einen Veräußerungsgewinn iHv. 150 000 DM, den sie noch im Rahmen der Mitunternehmerschaft als laufenden Gewinn versteuern müssen und der ihnen grundsätzlich entsprechend ihrer Erbquote zuzurechnen ist. Da A den auf ihn treffenden Veräußerungsnettoerlös voll iSv. Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 und Satz 5 zweiter Halbsatz zur Abfindung eines weichenden Erben verwendet hat, steht ihm bezogen auf den ihn treffenden Teil des Veräußerungsgewinns (s. Anm. 153, 192) der Freibetrag nach Abs. 4 Satz 1 zu (zur Freibetragshöhe s. Anm. 192).

Abwandlung: B vereinbart mit A, daß er gegen Überschreibung der bezeichneten Teile des Grund und Bodens in sein Privatvermögen als Mitunternehmer-Miterbe ausscheidet.

Bei Ausscheiden und Abfindung eines Mitunternehmers mit einem Sachwert des Betriebsvermögens in das Privatvermögen des Ausscheidenden gibt die Rechtsprechung des BFH gedanklich dem Ausscheiden des Mitunternehmers Vorrang vor der Abfindung. B erwirbt demnach mit dem Ausscheiden zunächst einen Abfindungsanspruch gegen A, A geht eine entsprechende betriebliche Schuld ein. B erzielt ggf. einen Veräußerungsgewinn iSv. § 14. Der betriebliche Anschaffungsvorgang durch A findet seine Entsprechung in einer teilweisen Aufdeckung stiller Reserven (die bisher anteilig auf den B bezogen waren) bei den Wirtschaftsgütern, die solche stille Reserven enthalten, hier also zB auch beim Grund und Boden. Erst sodann erfüllt A seine Schuld (oder leistet an Erfüllungs Statt) gegenüber B durch die Überschreibung der genannten Teile des Grund und Bodens. Der hieraus resultierende laufende Veräußerungsgewinn des A errechnet sich aus der Differenz des (Teil-)Werts des hingegebenen Grund und Bodens (der idR mit dem gemeinen Wert identisch ist) und dem aufgrund des Ausscheidens des B aufgestockten Buchwert (vgl. im einzelnen BFH v. 5. 7. 90 GrS 2/89, BStBl. II S. 837/843 unter Abschn. C.II.1.b. iVm. BFH v. 24. 5. 73 IV R 64/70, BStBl. II S. 655). Der so ermittelte Veräußerungsgewinn ist nach Abs. 4 begünstigt, da unterstellt ist, daß die sonstigen Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind. Darauf, daß die Leistungen des Abfindenden Anschaffungskosten (zum Begriff s. § 255 Abs. 1 HGB und § 6 Anm. 282 f.) darstellen, kommt es für den Anwendungsbereich des Abs. 4 nicht an (vgl. entsprechend zur vorweggenommenen Erbfolge Anm. 171). Auch wenn die Leistungen der Anschaffung von Wirtschaftsgütern dienen, können sie zugleich final zur Abfindung eines weichenden Erben verwendet sein. Der Zweck des Abs. 4 (s. Anm. 10, 141), einen Beitrag zur

Erhaltung des land- und forstw. Betriebs in der Generationenabfolge der Inhaber zu leisten, wird nicht davon berührt, daß die Verwendung des Veräußerungsnettoerlöses bzw. des Grund und Bodens hinsichtlich seines Wertes auch als Anschaffung von Wirtschaftsgütern aufzufassen ist. Erst recht kommt es schließlich nicht darauf an, wie sich die Besteuerung beim ausgeschiedenen Mitunternehmer-Miterben darstellt.

Weitere Abwandlung: B vereinbart mit A, daß er gegen Überschreibung der bezeichneten Teile des Grund und Bodens zum Buchwert in sein (anderweitiges) Betriebsvermögen als Mitunternehmer-Miterbe ausscheidet.

In diesem Fall können die Grundsätze über die Realteilung einschlägig sein (vgl. entsprechend BFH v. 10. 12. 91 VIII R 69/86, BStBl. II 1992 S. 385; FG München v. 28. 6. 93, FR 1993 S. 812, dort allerdings unter dem Gesichtspunkt eines Entnahmegewinns erörtert), dh. für diesen Fall, daß ein Veräußerungsgewinn nicht auszuweisen ist; dann kommt aber auch die Begünstigung nach Abs. 4 nicht in Betracht (vgl. Anm. 153).

4. Übergangsregelung zur Anwendung des Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 und Satz 5 181

Nach § 52 Abs. 17 Satz 4 idF. des StandOG (v. 13. 9. 93, BGBl. I S. 1589; BStBl. I S. 774) gilt § 14a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 und Satz 5 unabhängig von der Grundregel des § 52 Abs. 17 Satz 1 auch für Veräußerungen und Entnahmen, die vor dem 1. 1. 92 vorgenommen worden sind. Nach BMF v. 11. 1. 93 (BStBl. I S. 62, dort Tz. 96 auch zu weiteren Maßgaben) zur ertragsteuerlichen Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung sind die dort genannten und an den Erbaueinandersetzungsbeschluß des Großen Senats des BFH anschließenden Grundsätze in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Soweit allerdings die Erbaueinandersetzung vor dem 1. 1. 91 rechtlich bindend festgelegt und bis spätestens 31. 12. 93 vollzogen worden ist, sollen auf Antrag die Rechtsgrundsätze anzuwenden sein, die aufgrund der Rechtsprechung vor Ergehen des Erbaueinandersetzungsbeschlusses gegolten haben. Bezogen auf Abs. 4 bedeutet dies die übergangsweise verwaltungsmäßige Aufrechterhaltung von Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b aF (s. Anm. 178). Zur rechtlichen Fundierung der Übergangsregelung s. BFH aaO S. 847 sowie allgemein *Kirchhof*, DStR 1989 S. 263 und *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 48 a).

Einstweilen frei.

182, 183

D. Besondere Voraussetzungen nach Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 und Satz 3: Einkommensgrenze und Gleitklausel

I. Einkommensgrenze für den Freibetrag

1. Einkommensgrenze von 27 000 DM (Nr. 2 erster Halbsatz)

184

Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 knüpft den Freibetrag nach Abs. 4 zusätzlich daran, daß ein näher bestimmtes maßgebliches Einkommen des Stpfl. den Betrag von 27 000 DM oder 54 000 DM bei zusammenveranlagten Ehegatten nicht überstiegen hat. Zum Einkommen gehören auch die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die Verfasser der Gesetzesbegründung haben nicht zu erkennen gegeben, warum die Bemessungsgrundlagen für die Grenzen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 4

Satz 2 Nr. 2 unterschiedlich gefaßt wurden. Zum Begriff des Einkommens s. § 2 Anm. 570 ff.

Einkommen des Steuerpflichtigen: Stpfl. iSd. Vorschrift ist derjenige, der den Gewinn aus der Veräußerung oder Entnahme des Grund und Bodens realisiert, also der Hofübergeber oder der Übernehmer oder Erbe des Hofes.

Wegen der maßgebenden Einkommensgrenze sollte vorher bedacht werden, wer den Gewinn aus der Veräußerung oder Entnahme realisiert. Hat der Hofnachfolger keine weiteren Einkünfte, so ist es idR günstiger, daß er die weichenden Erben unmittelbar nach Übernahme des Hofes im Wege vorweggenommener Erbfolge abfindet.

Das Einkommen in dem dem VZ der Veräußerung oder Entnahme vorangegangenen VZ ist für die Feststellung der Einkommensgrenze maßgebend.

Bemessung des Einkommens „ohne Berücksichtigung des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme und des Freibetrags“: Der Wortlaut des Merkmals geht auf das StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 84 (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659) zurück. Für die Rechtslage zuvor ging die FinVerw. von einer verdeckten Regelungslücke aus (s. zB OFD Münster 19. 2. 82, StEK EStG § 14 a Nr. 8; Erlaß Nds. 14. 10. 82, StEK EStG § 14 a Nr. 10; vgl. zur Rechtsentwicklung auch *Felsmann*, Inf. 1975 S. 175). Das Einkommen des Stpfl. ist hiernach für den maßgeblichen Veranlagungszeitraum ohne Berücksichtigung des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme (s. Anm. 153) und des Freibetrags zu errechnen (vgl. zu Abs. 4 aF schon BFH v. 21. 3. 85 IV R 249/83, BStBl. II S. 613, 617). Der Veräußerungs- oder Entnahmegewinn bleibt auch dann in voller Höhe unberücksichtigt, wenn er den Freibetrag nach Abs. 4 übersteigt (glA Abschn. 133 b Abs. 8 Satz 2 EStR). Diese Regelung ist nicht überflüssig. Bei abweichendem Wj. (vgl. § 8 c EStDV) könnte anderfalls dieses Einkommen hiervon beeinflusst werden, während bei dem dem Kj. entsprechenden Wj. ein solcher Einfluß nicht besteht (glA *Felsmann*, Inf. 1981 S. 457/460).

Beispiel: Abweichendes Wj. 1. 7./30. 6. Der Land- und Forstwirt A veräußert mit den Maßgaben des Abs. 4 am 30. 6. 03 ein Grundstück. Der gesamte Veräußerungsgewinn (dh., auch der Teil, der den Freibetrag übersteigt, glA *Felsmann*, D 310) und der Freibetrag beeinflussen den Gewinn des Wj. 02/03 und damit auch das Einkommen des nach Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 maßgeblichen VZ 02 (vgl. § 4 a Abs. 2 Nr. 1 EStG). Hätte A am 1. 7. 03 veräußert, wäre das maßgebliche Einkommen des VZ 02 hiervon unberührt geblieben.

Der Umstand, daß das Einkommen des vorangegangenen VZ nicht von der angeführten Zufälligkeit abhängen soll, zeigt, daß vorvergangene Veräußerungsgewinne und Freibeträge, im Beispielsfall also des Wj. 1991/1992, nicht auszuscheiden sind (glA *Felsmann*, D 310).

Die Einkommensgrenze wurde durch StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146) mit Wirkung ab VZ 1992 (§ 52 Abs. 17) von 24 000 DM auf 27 000 DM erhöht, um der schwierigen Ertragslage in der Land- und Forstwirtschaft Rechnung zu tragen (BTDrucks. 12/1108 S. 58).

Dies entsprach einem Ersuchen des Bay. Landtags an die Staatsregierung auf die BReg einzuwirken (LTDrucks. 12/6309 v. 6. 5. 92); zugleich wurde auch gefordert, die Geltungsdauer der Vorschrift (s. Anm. 17) abermals und zum wiederholten Mal zu verlängern (s. auch *Kanzler*, FR 1993 S. 761, 771).

185 2. Erhöhung der Einkommensgrenze für zusammenveranlagte Ehegatten (Nr. 2 zweiter Halbsatz)

Für zusammenveranlagte Ehegatten erhöht sich die Einkommensgrenze auf das Doppelte (54 000 DM).

Der Begriff des Ehegatten bestimmt sich ausschließlich nach bürgerlich-rechtlichen Bestimmungen (s. § 26 Anm. 22). Fraglich kann sein, in welchem Zeitpunkt oder Zeitraum die Ehe bestanden haben muß, damit die Einkommensgrenze auf 54 000 DM verdoppelt wird. Nach einer Auffassung ist auf den VZ abzustellen, in dem der begünstigte Gewinn entsteht (*Felsmann*, D 307; wohl auch *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1607). Nach anderer Auffassung soll es auf den VZ des maßgeblichen Einkommens, dh. den der Veräußerung oder Entnahme vorangegangenen VZ ankommen (zB *Kublmann* in *Frotscher*, § 14a Rdnr. 51). Der Umstand, daß die Verdoppelung an ein bestehendes Eheverhältnis anknüpft, spricht zunächst dafür, daß dieses Eheverhältnis in dem für das Einkommen maßgeblichen vorangegangenen Veranlagungszeitraum bestanden haben muß. Andererseits kann nicht außer Betracht bleiben, daß die Einhaltung der Einkommensgrenze eine Tatbestandsvoraussetzung für die Gewährung des Freibetrags nach Abs. 4 darstellt. Infolgedessen erscheint es als sachgerecht, daß die Ehe auch noch im Zeitpunkt der Realisierung des Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinns iSv. Abs. 4 Satz 1 bestanden haben muß.

Ehegatten, die nach den §§ 26, 26 b zusammen veranlagt werden, unterliegen der verdoppelten Einkommensgrenze (s. § 26 b Anm. 25 ff., 29 aE). UE muß die Zusammenveranlagung wie die Ehegatteneigenschaft (s.o.) sowohl im VZ der Veräußerung oder Entnahme als auch dem vorangegangenen VZ erfüllt sein.

Maßgebliches Einkommen: Das Gesetz enthält keine Bestimmung darüber, ob im Fall der Zusammenveranlagung das Einkommen beider Ehegatten in dem der Veräußerung oder Entnahme vorangegangenen VZ maßgeblich ist, oder nur das Einkommen des veräußernden oder entnehmenden Ehegatten (so zB *Felsmann*, D 307). UE liegt eine Gesetzeslücke vor, die entsprechend dem Sinn und Zweck der Nr. 2 zu schließen ist. Die Verdoppelung der Beitragsgrenze bei zusammenveranlagten Ehegatten hat ersichtlich den Zweck, an das Veranlagungsergebnis dieser zusammenveranlagten Ehegatten anzuschließen. Andernfalls käme es zu einer sachwidrigen Privilegierung zusammenveranlagter Ehegatten gegenüber anderen Stpf.

Wird nur wegen des Einkommens des Ehegatten, der nicht Betriebsinhaber ist, die Einkommensgrenze überschritten, empfiehlt sich ggf. für den maßgeblichen VZ vor der beabsichtigten Abfindung ein Antrag auf getrennte Veranlagung (s. § 26 Anm. 7 auch zu weiteren Vorteilen der getrennten Veranlagung gegenüber der Zusammenveranlagung).

II. Stufenweise Minderung des Freibetrags bei Überschreiten der Einkommensgrenze (Gleitklausel nach Abs. 4 Satz 3)

186

Nach Satz 3 wird der Freibetrag des Satzes 1 von 120 000 DM stufenweise abgebaut, wenn das Einkommen die Einkommensgrenzen des Satzes 2 Nr. 2 übersteigt (s. Anm. 184). Übersteigt das Einkommen die Grenze von 27 000 DM, so vermindert sich der Freibetrag für jede angefangenen 500 DM um 20 000 DM (Satz 3 erster Halbsatz); das Übersteigen der Einkommensgrenze für zusammenveranlagte Ehegatten von 54 000 DM führt je angefangene 1 000 DM ebenfalls zu Minderungen um jeweils 20 000 DM (Satz 3 zweiter Halbsatz).

Zeitlicher Geltungsbereich der Gleitklausel: Die durch das StReformG 1990 (v. 25. 7. 88, BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224) eingeführte Gleitklausel gilt rückwirkend ab VZ 1986, da zu dieser Regelung § 52 Abs. 17 i d F des Wohn-

EigFG (v. 15. 5. 86, BGBl. I S. 730; BStBl. I S. 278) bestehen blieb (vgl. OFD Düssd. v. 23. 8. 88, StEK EStG § 14a Nr. 26; aA *Kuhlmann in Frotscher*, § 14a Rdnr. 52 a). Dies ist im Verhältnis zwischenzeitlich bestandskräftig gewordener Steuerfälle zu nicht bestandskräftigen Steuerfällen problematisch. *Felsmann* (D 308) schlägt insoweit Billigkeitsmaßnahmen aus sachlichen Gründen vor.

Auswirkung der Gleitklausel: Bezüglich der Wirkung der Gleitregelung ist von der jeweils geltenden Gesetzesfassung aus auf das maßgebliche Einkommen (s. Anm. 184, 185) abzustellen.

Veräußerungen und Entnahmen nach dem 31. 12. 85 bis vor dem 1. 1. 92	Veräußerungen und Entnahmen nach dem 31. 12. 91 bis vor dem 1. 1. 96	Höhe des Freibetrags nach Abs. 4
Einkommen Alleinstehender/zusammenveranlagte Ehegatten	Einkommen Alleinstehender/zusammenveranlagte Ehegatten	
bis 24 000/48 000 DM	bis 27 000/54 000 DM	120 000 DM
24 500/49 000 DM	25 500/55 000 DM	100 000 DM
25 000/50 000 DM	28 000/56 000 DM	80 000 DM
25 500/51 000 DM	28 500/57 000 DM	60 000 DM
26 000/52 000 DM	29 000/58 000 DM	40 000 DM
26 500/53 000 DM	29 500/59 000 DM	20 000 DM
darüber		0 DM

187 Einstweilen frei.

E. Abfindung mehrerer weichender Erben und Abfindung durch mehrere Verpflichtete (Abs. 4 Satz 4)

188

I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 4

Werden mehrere weichende Erben abgefunden, so kann der Freibetrag mehrmals, jedoch insgesamt nur einmal je weichender Erbe geltend gemacht werden (Grundfall der *Einmal*-Abfindung durch *einen* Verpflichteten); dies gilt auch, wenn die Abfindung in mehreren Schritten oder durch mehrere Inhaber des Betriebs vorgenommen wird (Sonderfälle der stufenweisen Abfindung und Abfindung durch mehrere Verpflichtete). Da es sich um eine Rechtsfolgeregelung zu Abs. 4 Satz 1 handelt, ist die Stellung der Vorschrift systematisch verfehlt.

Rechtentwicklung des Satzes 4: Die durch das StBereinigungsG 1986 v. 19. 12. 85 (BGBl. I S. 2436; BStBl. I S. 735) eingeführte Regelung zur Einmalgewährung pro weichendem Erben führte ab VZ 1986 dazu, daß die Verdoppelung des Freibetrags für eine Ehegatten-Mitunternehmerschaft entfiel. Dies widersprach den Absichten des Gesetzgebers, der eine Benachteiligung durch die Neufassung ausschließen wollte (BTDrucks. 10/4513 S. 21). Diese nachteilige Folge wurde mit der Anhebung des Freibetrags auf 120 000 DM durch das WohnEigFG v. 15. 5. 86 (BGBl. I S. 730; BStBl. I S. 278) weitgehend gemildert. Für die Übergangszeit

gewährte die FinVerw., im Widerspruch zum Gesetzeswortlaut, weiterhin den zweifachen Freibetrag (OFD Nürnberg v. 11. 2. 86, StEK EStG § 14a Nr. 19).

Die Bedeutung des Satzes 4 beruht in der Verknüpfung personen- und betriebsbezogener Elemente des Freibetrags.

► *Personenbezogenheit des Freibetrags und Abs. 4 Satz 4*: Auch Abs. 4 Satz 4 beruht auf der grundsätzlichen Vorstellung, daß die Freibetragsgewährung personenbezogen die Hofnachfolge ohne Hofzerschlagung oder Hofveräußerung generationenweise erleichtern soll (vgl. Anm. 141). Ausnahmsweise kann sich die Begünstigungsmöglichkeit für eine abfindende Person in zwei Situationen ergeben, einmal nämlich als abfindender Hofnachfolger bzw. Hoferbe gegenüber den weichenden Erben nach dem Hofübergeber bzw. Erblasser, ein weiteres Mal, wenn er selbst der Hofübergeber sein sollte gegenüber seinen weichenden Erben (glA *Kublmann in Frotzcher*, § 14a Rdnr. 38).

► *Erweiterte Personenbezogenheit des Freibetrags*: Abs. 4 Satz 4 erweitert die Personenbezogenheit des Freibetrags nach Abs. 4 neben dem nach Satz 1 begünstigten Stpfl. auf die Person des weichenden Erben.

► *Betriebsbezogenheit des Freibetrags*: Zweifelhaft kann sein, inwieweit Abs. 4 Satz 4 eine Betriebsbezogenheit herstellt (bejahend zB *Martens in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 14a Rdnr. 31), mit der Folge, daß selbst identische weichende Erben bei verschiedenen Betrieben eines Stpfl. mehrfach nach Abs. 4 begünstigt abgefunden werden könnten. Abs. 4 Satz 4 bezieht sich auf den oder die Inhaber des Betriebs. Hieraus könnte man folgern, daß der Freibetrag auch betriebsbezogen ist, dh., daß er je Betrieb und je weichendem Erben zu gewähren ist (unentschieden *Zeitler*, Inf. 1988 S. 78/79).

UE findet eine solche weit gefaßte Betriebsbezogenheit keine hinlängliche Stütze im Gesetz. Dies folgt daraus, daß die Betriebsbezogenheit von der Personenbezogenheit des Freibetrags, namentlich der Anbindung an den weichenden Erben (s. Anm. 194 ff.) und dessen (gesetzliche) Erbansprüche eingeschränkt ist (eingeschränkte Betriebsbezogenheit). Die Bindung an die Person des weichenden Erben führt zB dazu, daß ein Stpfl. mit mehreren land- und forstw. Betrieben ein und denselben (identischen) weichenden Erben nur einmal begünstigt abfinden kann (im Ergebnis glA R 133 b Abs. 2 Satz 2 EStR 1993). Die (beschränkte) Betriebsbezogenheit führt zB dazu, daß Ehegatten-Mitunternehmer in Ansehung ihres Betriebs einen (identischen) weichenden Erben trotz dessen zweifacher Erbenstellung insgesamt nur einmal begünstigt abfinden können, weil dieser Erbe nur in Ansehung dieses Betriebes weicht. Verfügen die Ehegatten dagegen – ggf. nach Betriebsteilung – über je einen eigenen land- und forstw. Betrieb, können sie nach hier vertretener Auffassung jeweils die in bezug auf ihren Betrieb weichenden Erben begünstigt abfinden (glA *Zeitler*, Inf. 1988 S. 78 f.).

Einstweilen frei.

189

II. Abfindung mehrerer weichender Erben

1. Grundfall der *Einmal*-Abfindung durch *einen* Verpflichteten

190

Nach Abs. 4 Satz 4 kann bei Abfindung mehrerer weichender Erben der Freibetrag mehrmals, jedoch insgesamt nur einmal je weichendem Erben geltend gemacht werden. Entgegen seinem mißverständlichen Wortlaut gilt Abs. 4 Satz 4

auch für die Abfindung eines weichenden Erben (glA *Felsmann*, D 273 d; *Schmidt/Seeger* XII. § 14 a Anm. 13).

Wegen des Begriffs der Abfindung s. Anm. 172, des weichenden Erben s. Anm. 194 ff.

Erweiterung und Begrenzung der Rechtsfolge: Dadurch, daß Abs. 4 Satz 4 den Freibetrag auch an die Person des weichenden Erben knüpft, ergibt sich bei einer Mehrheit abzufindender weichender Erben eine Vervielfältigung des Freibetragsvolumens. Die Anbindung an die Person des weichenden Erben begrenzt die Freibetragsgewährung allerdings zugleich. Das Freibetragsvolumen ist nicht von der Person des jeweiligen weichenden Erben ablösbar. Nicht ausgeschöpftes Volumen bei dem einen weichenden Erben kann nicht auf den Abfindungsvorgang bezüglich eines anderen weichenden Erben übertragen werden (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1611). Wegen der Erweiterung und Begrenzung der Rechtsfolge durch die beschränkte Betriebsbezogenheit des Freibetrags s. Anm. 188.

2. Sonderfälle der stufenweisen Abfindung und Abfindung durch mehrere Verpflichtete

191 a) Rechtsfolge der Einmalgewährung auch bei „Abfindung in mehreren Schritten“

Nach Satz 4 gilt die Rechtsfolge der Einmalgewährung des Freibetrags je weichender Erbe auch bei „Abfindung in mehreren Schritten“.

Abfindung in mehreren Schritten und Mischabfindungen: Das Merkmal stellt klar, daß die Abfindung nicht auf einmal in voller Höhe erfolgen muß, sondern bis zur Ausschöpfung des Freibetrags in mehreren Schritten erfolgen kann. Die gewährten Abfindungen können sich auch aus Veräußerungsnettoerlösen und entnommenen Grundstücken zusammensetzen.

Anrechnung zuvor gewährter Freibeträge: Bereits gewährte Freibeträge sind anzurechnen (R 133 b Abs. 2 Satz 4 EStR 1993). Wurde ein nach früherem Recht geringerer Freibetrag ausgeschöpft (vgl. die Heraufsetzung durch das Wohn-EigFG v. 15. 5. 86, BGBl. I S. 730; BStBl. I S. 278, von 60 000 DM auf 120 000 DM) oder besteht sonst eine gegenüber früherem Recht günstigere Rechtsposition (zB die Gewährung des Freibetrags je weichendem Erben durch StBereinigungsG 1986 v. 19. 12. 85, BGBl. I S. 2436; BStBl. I S. 735), kann dies in einem weiteren Abfindungsschritt ausgenutzt werden (glA *Martens in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 14 a Rdnr. 31; für die Einkommensgrenze nach Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1609).

192 b) Rechtsfolge der Einmalgewährung auch bei „Abfindung durch mehrere Inhaber“

Die Rechtsfolge der Einmalgewährung des Freibetrags je weichender Erbe gilt nach Satz 4 auch bei Abfindungen „durch mehrere Inhaber des Betriebs“. Darunter können Abfindungen fallen, die gleichzeitig durch Mitunternehmer oder nacheinander durch Hofübergeber und Hofübernehmer geleistet werden.

Bei der Abfindung durch mehrere Mitunternehmer ist zunächst zu berücksichtigen, daß jeder Mitunternehmer nur mit dem Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinn begünstigt sein kann, den er erzielt hat (s. Anm. 153; zum Schuldentilgungstatbestand nach Abs. 5 auch Abschn. 133 c Abs. 2 Satz 4 EStR). Bei einem der Mitunternehmerschaft zuzurechnenden Grund und Boden ist der Gewinn grundsätzlich nach Maßgabe der Gewinnverteilung aufzuteilen, bei Grund und

Boden des Sonderbetriebsvermögens Zurechnung des vollen Gewinns auf den Inhaber des Sonderbetriebsvermögens.

► *Anteiliger Freibetrag für den abfindenden Mitunternehmer:* Nach FinVerw. ist der Freibetrag bis zur Höhe von 120 000 DM je weichendem Erben für die Mitunternehmer nur anteilig zu gewähren (R 133 b Abs. 2 Satz 1 EStR 1993), dh. bei Abfindung eines weichenden Erben nur anteilige Freibetragsgewährung an den Mitunternehmer, der abgefunden hat. Dem kann in dieser Allgemeinheit nicht gefolgt werden. Vielmehr ist zwischen der Abfindung nicht identischer Erben von Mitunternehmern und der Abfindung identischer Erben zu unterscheiden (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1610; *Schmidt/Seeger* XII, § 14 a Anm. 8, 13; *Martens in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 14 a Rdnr. 32).

► *Bei Abfindung nicht identischer weichender Erben durch Mitunternehmer* steht jedem Mitunternehmer grds. der volle Freibetrag nach Abs. 4 zu (s. schon BMWF 29. 2. 72, BStBl. I S. 102 Abschn. 8 Abs. 1 Satz 3). Das Gesetz stellt lediglich auf die Abfindung je weichendem Erben ab. Es stellt nicht darauf ab, ob der Abfindende Alleininhaber oder Mitinhaber des Betriebs ist. Daraus, daß das Gesetz die Abfindung durch mehrere Inhaber des Betriebs ohne Einschränkung für die Freibetragshöhe erwähnt und dies durchaus (auch) auf Mitunternehmerschaften bezogen werden kann, finden sich im Gesetz positive Anhaltspunkte für die hier vertretene Auffassung. Der Zweck des Abs. 4 (s. Anm. 141) spricht überdies für die hier vertretene Auffassung (wie hier zu Abs. 4 idF des 2. StEntlG 1971 BMWF aaO, Abschn. 8 Abs. 1 Satz 2; s. auch für den Schuldentilgungstatbestand des Abs. 5: R 133 c Abs. 2 Satz 3 EStR 1993). *Finden dagegen Mitunternehmer eines land- und forstw. Betriebs einen identischen weichenden Erben ab*, zB Ehegatten einen Abkömmling, steht ihnen der Freibetrag nur einmal zu, weil Abs. 4 Satz 4 den Freibetrag auch an die Person des weichenden Erben anknüpft (insoweit glA R 133 b Abs. 2 Satz 3 EStR 1993; *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1610; *Felsmann*, D 273 d; *Kleeberg in Kirchhof/Söhn*, § 14 a Rdnr. E 6; vgl. dazu auch Anm. 188). In diesem Fall ist der Freibetrag im Verhältnis der durch die Veräußerung/Entnahme des Grund und Bodens entstandenen Gewinne aufzuteilen (R 133 b Abs. 2 Satz 6 EStR 1993). Dieses Ergebnis ist – gemessen an dem Zweck des Abs. 4 (s. Anm. 141) – sachgerecht (aA *Felsmann*, D 273 d, der von einer Benachteiligung der Ehegatten-Mitunternehmerschaft spricht).

Eine Abfindung nacheinander durch Hofübergeber und Hofübernehmer kann auch eine Abfindung durch mehrere Inhaber iSd. Satzes 4 sein (vgl. *Kuhlmann in Frotscher*, § 14 a Rdnr. 38, 39). UE kann in diesem Fall zunächst der Stpfl., der als erster begünstigt *abfindet*, den Freibetrag bis zur vollen Höhe in Anspruch nehmen (aA R 133 b Abs. 2 Satz 5 EStR 1993; *Märkle/Hüller*, Rdnr. 400: der als erster den begünstigten Gewinn *erzielt*).

Einstweilen frei.

193

F. Legaldefinition des weichenden Erben, Behandlung der Erbauseinandersetzung (Abs. 4 Sätze 5 und 6)

I. Vorbemerkung

194

Nach Abs. 4 Satz 5 erster Halbsatz ist weichender Erbe, wer gesetzlicher Erbe eines Inhabers eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ist oder bei gesetzli-

cher Erbfolge wäre, aber nicht zur Übernahme des Betriebs berufen ist. Die Vorschrift steht in unmittelbarem Zusammenhang zu Satz 2 Nr. 1, aber auch zu Satz 4 (s. Anm. 161 ff.).

Zeitlicher Geltungsbereich der Vorschrift: Die Legaldefinition des weichen Erben wurde durch das StBereinigungsG 1986 v. 19. 12. 85 (BGBl. I S. 2436; BStBl. I S. 735) mit Wirkung für Veräußerungen und Entnahmen ab VZ 1986 eingeführt (§ 52 Abs. 20 a). Streitig ist, ob die Regelung konstitutiv oder nur deklaratorisch wirkt.

Für Abs. 4 aF wurde überwiegend angenommen, daß etwa auch der bloß testamentarische Erbe oder Vermächtnisnehmer, also ohne Testament nicht gesetzlich Erbberichtigte, ein weichender Erbe sein konnte (vgl. zB hier Voraufgabe zu § 14 a, Erl. zu Abs. 4 II 2, grün [Lfg. 144]; *Felsmann*, D 284; *Martens* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 14 a Rdnr. 17; *Felsmann*, Inf. 1981 S. 457/459; *Fuchs/Schroeder*, FR 1986 S. 33/34; offenbar auch BFH v. 26. 11. 87 IV R 171/85, BStBl. II 1988 S. 490).

Der BFH hält die Begriffsbestimmung auch für VZ vor 1986 für verbindlich (BFH v. 3. 3. 1988 IV R 62/87, BStBl. II S. 608; glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1594). Er folgert dies verallgemeinernd daraus, daß ein Rechtsbegriff, der schon des längeren als Tatbestandsmerkmal für eine Steuerbefreiung verwendet wird, aber keine einheitliche Auslegung in Verwaltung, Wirtschaft und bei den Gerichten gefunden habe, nach seiner gesetzlichen Bestimmung allgemein und auch für die Vergangenheit gelten müsse. UE abzulehnen, denn Satz 5 bestimmte den sonst in der Rechtsordnung nicht gebräuchlichen Begriff erstmals. Hinzu kommt, daß nicht ersichtlich ist, daß der Gesetzgeber die zeitliche Zäsur des § 52 Abs. 20 a idF des StBereinigungsG 1986 nicht auf die Begriffsbestimmung nach Abs. 4 Satz 5 beziehen wollte. Man kann deshalb nicht unterstellen, daß der frühere Begriffsinhalt durch die eingefügte Bestimmung definiert wurde (glA *Martens* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 14 a Rdnr. 17).

Nach Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz (eingefügt durch das StandOG v. 13. 9. 93, BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774) steht die Stellung als Mitunternehmer des Betriebs bis zur Auseinandersetzung einer Behandlung als weichender Erbe nicht entgegen, wenn sich die Erben innerhalb von zwei Jahren nach dem Erbfall auseinandersetzen. Wegen der Vorgeschichte dieser Regelung s. Anm. 178 f. Durch das StMBG v. 21. 12. 93 (s. Anm. 7) wurde mit Abs. 4 Satz 6 für bestimmte Fälle der Beginn der Zweijahresfrist modifiziert.

II. Begriff des weichen Erben (Abs. 4 Satz 5 erster Halbsatz)

195 1. Weichender Erbe als gesetzlicher oder voraussichtlicher Erbe des Inhabers eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

Mit Abs. 4 Satz 5 erster Halbsatz schließt das Gesetz daran an, daß jemand gesetzlicher Erbe ist oder bei gesetzlicher Erbfolge wäre. Mithin kommt es (zunächst) auf die gesetzliche Erbberichtigung an (glA Abschn. 133 b Abs. 2 Satz 3 EStR 1990), die ohne gesetzliches Erbrecht allein durch Testament gewillkürte Erbberichtigung genügt nicht (s. auch BTDruks. 10/4513 S. 21). Dies gilt entsprechend bei einem Vermächtnis (glA Abschn. 133 b Abs. 2 Satz 6 EStR 1990; *Schmidt/Seeger* XII. § 14 a Anm. 9 a).

Gesetzlicher Erbe: Ob jemand gesetzlich erbberichtigt ist oder wäre, richtet sich nach dem BGB. Die hiernach vorgesehene Erbfolgeregelung (vgl. §§ 1924 ff. BGB) geht nach bestimmten Ordnungen von der Berufung der Verwandten –

zunächst die Abkömmlinge – zu Erben aus, neben die nach Maßgabe der §§ 1931, 1371 BGB der Ehegatte des Erblassers tritt. UE kann der Ehegatte auch dann in Ansehung seines Erbrechts weichen, wenn er Mitunternehmer des Betriebs ist (aA *Märkle/Hiller*, Rdnr. 394; *Grziwotz*, DB 1991 S. 2259). Allerdings darf sich die Leistung nicht als Gegenleistung für den Erwerb des Mitunternehmeranteils darstellen.

Auf die Höhe des gesetzlichen Erbanteils stellt Abs. 4 Satz 5 erster Halbsatz grds. nicht ab (vgl. zur Frage des Abfindungsanspruchs Anm. 172), wohl aber darauf, daß überhaupt ein gesetzliches Erbrecht besteht oder bestünde. Dies ist zB nicht der Fall, wenn ein Verwandter einer fernerer Ordnung vom Verwandten einer näheren Ordnung erbrechtlich ausgeschlossen ist (vgl. zB §§ 1924 Abs. 2, 1930 BGB; iE glA *Hiller* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14a Rdnr. 96). Der Erbersatzanspruch des nichtehelichen Kindes gem. § 1934 a BGB stellt eine besondere Ausgestaltung seines gesetzlichen Erbrechts dar; es ist mithin gesetzlich erbberechtigt, obwohl eine dingliche Berechtigung am Nachlaß fehlt (vgl. zB BFH v. 26. 3. 87 IV R 20/84, BStBl. II S. 561/563). Die nicht abdingbare gesetzliche Beschränkung auf einen Abfindungsanspruch zB nach §§ 4, 12 HöfeO (v. 26. 7. 76, BGBl. I S. 1933) läßt zwar erkennen, daß der land- und forstw. Betrieb nicht in das Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft fällt (vgl. BFH v. 26. 3. 87 IV R 20/84, BStBl. II S. 561), berührt aber das grundsätzlich bestehende gesetzliche Erbrecht an sich nicht.

Testamentarisch ausgeschlossene Erbberechtigte: Auch wenn ein gesetzlich Erbberechtigter durch Testament von der Erbfolge ausgeschlossen ist, wäre er doch – ohne diese testamentarische Anordnung – gesetzlich erbberechtigt, wie zB der Pflichtteilsberechtigte gem. § 2303 BGB, aber auch jeder andere ausgeschlossene gesetzliche Erbe.

Demzufolge bezieht Abs. 4 Satz 5 erster Halbsatz dann einen bloßen testamentarischen Vermächtnisnehmer ein, wenn dieser ohne das Testament gesetzlich erbberechtigt wäre (glA *Felsmann*, D 287; aA *Martens* in *Littmann/Bitz/Helwig*, § 14a Rdnr. 30). Umgekehrt kann ein nur testamentarisch Erbberechtigter nach Abs. 4 Satz 5 nicht als weichender Erbe gelten, wenn er bei gesetzlicher Erbfolge nicht gesetzlich erbberechtigt wäre (vgl. Abschn. 133 b Abs. 2 Satz 6 EStR). Der gesetzgeberische Grund für die Ausschaltung des Testamentserben ohne gesetzliches Erbrecht als möglicher weichender Erbe iSv. Abs. 4 Satz 5 erster Halbsatz könnte darin zu finden sein, daß die Förderung nach Abs. 4 auf Familienbetriebe ausgerichtet werden sollte (vgl. aber *Hiller* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14a Rdnr. 96: Beschränkung der Förderung auf für den Betrieb unausweichlichen Vorgang). Eigenartig mutet es in diesem Zusammenhang aber etwa an, daß nach dem Gesetzeswortlaut der Hofnachfolger über kein gesetzliches Erbrecht verfügen muß oder müßte (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1599; Zweifel an der Weisheit der gesetzgeberischen Entscheidung bei *Felsmann*, D 287).

Durch Erbverzicht, wenn er nicht auf den Pflichtteil beschränkt ist, entfällt das gesetzliche Erbrecht (§ 2346 BGB) mit der Folge, daß der Verzichtende nicht mehr nach Abs. 4 begünstigt abgefunden werden kann (vgl. Anm. 172).

Der gesetzliche Erbe des Inhabers eines land- und forstw. Betriebs ist weichender Erbe. Bemerkenswert ist, daß das gesetzliche Erbrecht an den Inhaber *eines* land- und forstw. Betriebs anknüpft. UE bedeutet dies eine weitere (vgl. auch Anm. 188) gewisse Betriebsbezogenheit des Freibetrags nach Abs. 4. Haben zB Ehegatten je einen land- und forstw. Betrieb, so kann jeder der Ehegatten seinen Erben nach Abs. 4 begünstigt abfinden und zwar auch, wenn diese Erben ein und dieselben Personen sind (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1610).

Wer gesetzlicher Erbe ist oder wäre, kommt als weichender Erbe in Betracht. Nach wohl hM bezieht sich die Legaldefinition mit der Fiktion „wer gesetzlicher Erbe wäre“ konkret auf den Fall der vorweggenommenen Erbregelung; angesprochen ist der voraussichtliche Erbe.

BFH v. 3. 3. 88 IV R 62/87, BStBl. II S. 608/610; glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1586 und 1594; *Felsmann*, D 287; *Blümich/Fischer*, § 14 a EStG Rdnr. 31; *Korn*, KÖSDI 1/87 S. 6637;

nach aA geht das Gesetz seinem Wortlaut nach davon aus, daß der Erbfall eingetreten ist und daß mithin der Fall der vorweggenommenen Erbfolge von Abs. 4 nicht mehr unmittelbar, sondern nur im Wege der Lückenfüllung erfaßt sei. *Schmidt/Seeger* XII. § 14a Anm. 9a; s. auch Nds. FG v. 18. 2. 87, EFG 1987 S. 456, rkr. zu § 14a Abs. 4 EStG 1975; *Kleeberg* in *Kirchhof/Söhn*, § 14a Rdnr. E 5; *Bartels*, Inf. 1985 S. 433/435).

UE entspricht die hM dem Gesetzeszweck, der auch in Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 seinen Ausdruck findet. Danach ist auch die Hofübernahme im Wege vorweggenommener Erbfolge begünstigt.

196 2. Nicht zur Übernahme des Betriebs berufener Erbe

Weichender Erbe ist der nicht zur Übernahme des Betriebs berufene Erbe. Dieses Merkmal der Legaldefinition des weichenden Erben beruht ua. auf der Rspr. des BFH, der zu Abs. 4 aF entschieden hat, daß der Hoferbe bzw. Hofnachfolger nicht als weichender Erbe in Betracht kommt (BFH v. 21. 3. 85 IV R 249/83, BStBl. II S. 614). Das Merkmal bezieht sich auf beide Alternativen des Abs. 4 Satz 5 („wer gesetzlicher Erbe . . . ist oder bei gesetzlicher Erbfolge wäre“).

Die Nachweisforderungen an das „nicht zur Betriebsübernahme berufen“-Sein, sind unterschiedlich (vgl. BFH v. 3. 3. 88 IV R 62/87, BStBl. II S. 608). So ist der Abfindungsberechtigte nach §§ 4, 12 HöfeO (v. 26. 7. 76, BGBl. I S. 1933) erkennbar nicht zur Übernahme des Betriebs berufen (BFH v. 26. 3. 87 IV R 20/84, BStBl. II S. 561; Abschn. 133 b Abs. 3 Satz 4 EStR; s. zur HöfeO Rhld.-Pf. BFH v. 21. 3. 85 IV R 239/84, BFH/NV 1987 S. 230 und FG Rhld.-Pf. v. 14. 9. 83, EFG 1984 S. 343, aufgehoben durch BFH, BStBl. II 1985 S. 614; zum Württembergischen Anerbengesetz, GVBl. Ba.-Württ. 1965 S. 301 auch BFH v. 3. 3. 88 IV R 62/87, BStBl. II S. 608). Erhält dagegen ein (an sich) gesetzlich Erbberechtigter noch vor dem Erbfall bzw. der Hofübergabe vorweggenommen eine Zuwendung nach Maßgabe des Abs. 4, ist nicht ohne weiteres erkennbar, daß er nicht zur Übernahme des Betriebs berufen ist. Prinzipiell muß in diesem Fall die Abfindungslage, die auch von Abs. 4 Satz 2 Nr. 1a verlangt ist, objektiv klar erkennbar sein. Zur Abfindungslage im einzelnen s. Anm. 167, dort auch zu Nachweisfragen.

III. Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft (Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz, Satz 6)

197 1. Bedeutung von Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz

Regelungsgehalt und Regelungsumfang: Beides ist dem spröden Gesetzeswortlaut nur mit Mühe zu entnehmen. Die Regelung bezieht sich auf den Fall einer Erbengemeinschaft, in deren Gesamthandsvermögen sich ein land- und forstw. Betrieb befindet, der nicht kraft Gesetzes (zB § 4 HöfeO, s. Anm. 178) nur einem Erben zufällt. Die Regelung scheint vordergründig für diesen Fall nach bestimmten Maßgaben nur den Begriff des weichenden Erben iSv. Abs. 4 Satz 5 erster Halbsatz in Ansehung der Mitunternehmerstellung zu klären. Diese Frage ist für die Begünstigung nach Abs. 4 gegenüber dem Tatbestandsmerkmal des sachlichen Zusammenhangs mit der Hoferbfolge nach Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 aber nachrangig. Der Gesetzgeber verlangt den Schluß von der Annahme eines weichenden Erben gem. Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz auf den sachlichen Zusammenhang mit der Hoferbfolge (s. dazu Anm. 179).

Bedeutung der Vorschrift: Die Vorschrift des Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz soll uE hauptsächlich klarstellen. Die klarstellende Bedeutung folgt daraus, daß die *zeitnahe* Abfindung eines Miterben nach dem Erbfall nicht vorrangig eine Beziehung zur bestehenden Mitunternehmerstellung aufweist, sondern zum Erbfall und zur bestehenden Miterbenstellung, wenn auch mit zunehmendem zeitlichen Abstand vom Erbfall um so weniger (vgl. dazu auch Anm. 178). Die Vorschrift will mit Blick auf die Begünstigung nach Abs. 4 typisierend den bestehenden Konflikt klären, der in Ansehung des land- und forstw. Betriebs aus der Stellung eines Mitunternehmers und zugleich Miterben nach dem Erbfall erwächst (vgl. auch BRDrucks. 612/93 S. 60, zu Nr. 13).

2. Inhalt der Regelung

198

Mitunternehmerstellung der Miterben: Die Vorschrift baut auf dem Beschluß des GrS des BFH v. 5. 7. 90 (GrS 2/89 BStBl. II S. 837) auf, wonach grundsätzlich mit dem Erbfall Miterben eines land- und forstw. Betriebs Mitunternehmer werden. Dies gilt natürlich nur insoweit, als dies nicht gesetzlich ausgeschlossen ist, zB nach § 4 HöfeO (s. dazu Anm. 178). Zu den Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft bei Land- und Forstw. s. § 13 Anm. 190 ff.

Auseinandersetzung der Miterben: Gemeint ist nicht die Auseinandersetzung des Betriebs, wie der Wortlaut der Vorschrift auf den ersten Blick hin nahezu legen scheint, sondern die Auseinandersetzung einer nach einem Erbfall entstandenen Erbengemeinschaft iSd. §§ 1922 Abs. 1, 2042 BGB, in deren Gesamthandsvermögen ein land- und forstw. Betrieb fällt. Dies folgt neben der Entstehungsgeschichte der Vorschrift (s. Anm. 179) zum einen aus dem Nachsatz („wenn sich die Erben . . . nach dem Erbfall auseinandersetzen“), zum anderen aber auch aus dem Umstand, daß eine Auseinandersetzung des Betriebs im Sinne einer Betriebszerschlagung regelmäßig der Begünstigung nach Abs. 4 entgegensteht (vgl. Anm. 152).

Eine Auseinandersetzung iSv. Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz kommt nur zwischen (gesetzlichen oder gewillkürten, aber an sich gesetzlichen, s. Anm. 195) Miterben in Betracht. Nicht Miterbe ist derjenige geworden, der die Erbschaft gemäß §§ 1944 ff. BGB ausgeschlagen hat (§ 1953 Abs. 1 BGB).

Der Begriff der Auseinandersetzung knüpft ersichtlich an den entsprechenden zivilrechtlichen Begriff iSv. § 2042 BGB an. Maßgebend ist hiernach zunächst der auf das Auseinandersetzungsverlangen hin regelmäßig abgeschlossene, aber nur verpflichtend wirkende Auseinandersetzungsvertrag, der, da hier Grundstücke betroffen sind, formbedürftig ist. Die Auseinandersetzung ist erst mit der dinglichen Übereignung, bei Grundstücken also der Auflassung (vgl. ggf. zur Genehmigungspflicht §§ 2, 3 GrdStVG) und der Eintragung im Grundbuch, abgeschlossen. Im Hinblick darauf, daß die dingliche Durchführung der Auseinandersetzung ggf. zeitraubend ist, sollte iSv. Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz der nur verpflichtend wirkende Auseinandersetzungsvertrag als „Auseinandersetzung“ genügen, wenngleich damit ein gewisser Gegensatz zum Gesetzeswortlaut nicht zu verkennen ist. Bei Unklarheiten namentlich auch bezüglich der nachfolgenden dinglichen Auseinandersetzung kann sich das Finanzamt mit einer nach § 165 AO vorläufigen Steuerfestsetzung behelfen.

Zwischen Miterben kann auch eine persönliche oder gegenständliche Teilauseinandersetzung erfolgen, dh. durch vollständiges Ausscheiden einzelner Miterben und Fortbestehen der Erbengemeinschaft unter den übrigen bzw. hinsichtlich

einzelner Nachlaßgegenstände, zB hinsichtlich eines Gesellschaftsanteils (vgl. mwN *Palandt*, 53. Aufl. 1994 § 2042 Anm. 71).

Einer Auseinandersetzung iSv. Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz nicht gleichzuachten ist etwa der entgeltliche Verzicht (zur zivilrechtlichen Zulässigkeit s. RG 4. 1. 11 Rep. V 373/10, RGZ 75 S. 259/263) des gemeinsamen Abkömmlings auf seinen Anteil am Gesamtgut einer fortgesetzten Gütergemeinschaft gem. § 1491 BGB (zur estrechtlich an sich grundsätzlichen Vergleichbarkeit der Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft und einer Gütergemeinschaft s. FG München v. 28. 6. 93, FR 1993 S. 812, nrkr.). Zwar werden die gemeinschaftlichen Abkömmlinge, die die Gütergemeinschaft mit dem überlebenden Ehegatten iSv. § 1483 BGB fortsetzen, zu Mitunternehmern eines in das Gesamtgut der Gütergemeinschaft fallenden land- und forstw. Betriebs (vgl. § 2 Anm. 190). Der nach § 1491 BGB Verzichtende weicht aber nicht mehr als Erbe iSv. Abs. 4, sondern ausschließlich als familienrechtlich am Gesamtgut Mitberechtigter und Mitunternehmer. Für diese Stellung hat er sich spätestens in dem Zeitpunkt entschieden, als er die Fortsetzung der Gütergemeinschaft nicht gem. § 1484 BGB abgelehnt hat.

Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz: Daß die Mitunternehmerstellung von Miterben eines land- und forstw. Betriebs nach dem Erbfall mit bestimmten Maßgaben einer Behandlung als weichender Erbe iSv. Abs. 4 Satz 5 erster Halbsatz nicht entgegensteht, will ersichtlich auch den sachlichen Zusammenhang mit der Hoferbfolge iSv. Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 unterstellen, weil ansonsten die Regelung keinen Sinn hätte (s. Anm. 179).

Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz ersetzt aber nicht sonstige Tatbestandsmaßgaben der Begünstigung nach Abs. 4. Wird etwa ein nicht gesetzlich erbberechtigter, bloß gewillkürter Miterbe abgefunden, kommt wegen Abs. 4 Satz 5 erster Halbsatz („gesetzlicher Erbe“) die Begünstigung nicht in Betracht (s. dazu Anm. 195).

Auseinandersetzungsfrist: Die Begünstigung nach Abs. 4 wird nur gewährt, wenn sich die (Mit-)Erben innerhalb von zwei Jahren nach dem Erbfall auseinandersetzen. Die Frist beginnt – von Abs. 4 Satz 6 abgesehen – mit dem Erbfall iSv. § 1922 Abs. 1 BGB, dh. ohne Kenntnis des oder der Erben mit dem Tode einer Person, also nicht erst mit dem Erbanfall, dh. der Annahme der Erbschaft (§ 1943 BGB) oder dem Ablauf der Ausschlagungsfrist (§ 1944 Abs. 1 BGB). Die Anknüpfung des Fristbeginns an den Erbfall ist mißlich. Sie führt etwa dann zu Unzuträglichkeiten, wenn der (Mit-)Erbe vom Erbfall keine Kenntnis hat und während der Zweijahresfrist nicht erreichbar ist. Abgesehen von der Frage, ob er dann mit dem Erbfall Mitunternehmer geworden ist, muß er auch dann noch nach Abs. 4 begünstigt abgefunden werden oder abfinden können. Eine befriedigende Lösungsmöglichkeit dieser Problematik könnte darin bestehen, daß man über den Gesetzeswortlaut hinaus im Wege der Lückenfüllung (zu den Voraussetzungen s. *Gmach* in *Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann*, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Tz. 5260/23 ff.) als Fristbeginn auf den Erbfall und den Erbanfall abstellt. Der Erbanfall kann nur nach Ablauf der Ausschlagungsfrist erfolgt sein (§ 1942 Abs. 1 BGB). Die Ausschlagungsfrist beginnt aber erst mit dem Zeitpunkt, in welchem der Erbe von dem Anfall und dem Grunde der Berufung Kenntnis erlangt hat (§ 1944 Abs. 2 BGB). Daß die bloße Anknüpfung des Fristbeginns an den Erbfall das gesetzgeberische Absehen nicht in jedem Fall verwirklicht, hat der Gesetzgeber selbst in Abs. 4 Satz 6 idF des StMBG (v. 21. 12. 93, BGBl. I S. 2310; BStBl. I S. 50) deutlich gemacht (s. dazu nachfolgend Anm. 199).

Die Zweijahresfrist ist weder für das FA noch die handelnden Stpfl. verfügbar. Die Frist ist eine – auch im Billigkeitswege – nicht verlängerbare gesetzliche Frist (vgl. entsprechendes Anm. 162). Sie ist weder durch den Erblasser (zB aufgrund einer Teilungsanordnung iSv. §§ 2048, 2049 BGB) noch durch die Miterben verkürzbar, etwa in der Weise, daß die Miterben sogleich nach dem Erbfall vereinbaren, den land- und forstw. Betrieb in ungeteilter Erbengemeinschaft auf unabsehbare Zeit fortzuführen (vgl. zu dieser Fallgestaltung unter dem Eindruck der überholten Einheitsbetrachtung von Erbfall und Erbaueinandersetzung anders noch BFH v. 2. 12. 76 IV R 115/75, BStBl. II 1977 S. 209). Auch wenn dies der Fall sein sollte, könnten sich die Miterben dennoch eines anderen besinnen und die Erbengemeinschaft bis zum Ende der Zweijahresfrist mit den Maßgaben nach Abs. 4 begünstigt auseinandersetzen.

Die Berechnung der Zweijahresfrist richtet sich nach allgemeinen Grundsätzen (§ 108 Abs. 1 AO iVm. §§ 187 ff. BGB).

3. Abweichender Fristbeginn nach Abs. 4 Satz 6

199

Beabsichtigte Bedeutung der Regelung: Bereits kurz nach Einfügung des Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz durch das StandOG v. 13. 9. 93 sah man sich mit Abs. 4 Satz 6 zur Reparatur dieser Vorschrift veranlaßt (zur Kritik *Gmach*, FR 1994 S. 78). Nach §§ 13 bis 17 des GrdStVG v. 28. 7. 61 (BGBl. I S. 1091) ist die gerichtliche Zuweisung eines landw. Betriebs (forstw. Betriebe können hiernach nicht zugewiesen werden, ebenso bis zur Aufhebung des ReichsheimstättenG – G v. 17. 6. 93, BGBl. I S. 912 – Reichsheimstätten, § 13 Abs. 3 Satz 2 GrdStVG), der bei gesetzlicher Erbfolge in das Gesamthandsvermögen einer Erbengemeinschaft fällt, an einen Miterben ua. ausgeschlossen, wenn dieser zur ordnungsgemäßen Bewirtschaftung nicht geeignet ist. Die Eignung fehlt grundsätzlich dem minderjährigen Miterben. . . . „Damit die aus zwingenden rechtlichen und tatsächlichen Gründen hinausgeschobene Erbaueinandersetzung iSd. §§ 13 bis 17 GrdStVG ebenso wie eine innerhalb der Zweijahresfrist (iSv. Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz) vorgenommene Auseinandersetzung mit steuerlichen Mitteln erleichtert werden kann“, sollte nun der Fristbeginn iSv. Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz für Fälle dieser Art vom Erbfall auf den Eintritt der Volljährigkeit des „zur Übernahme des Betriebs berufenen Miterben“ verschoben werden (vgl. BRDrucks. 612/93 S. 60, Begründung zu Nr. 13 b).

Zur Übernahme des Betriebs berufener Miterbe: Der Wortlaut des Abs. 4 Satz 6 idF des StMBG v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I S. 50) verfehlt die dargestellte Absicht, indem er die Verlegung des Fristbeginns nicht an die Zuweisung gem. §§ 13 bis 17 GrdStVG bzw. Nichteignung für die Zuweisung wegen Minderjährigkeit anknüpft, sondern allgemein an die Minderjährigkeit „des zur Übernahme des Betriebs berufenen Miterben“. Damit entsteht ein uE mit einem sachlichen Differenzierungsgrund nicht mehr zu rechtfertigender Regelungsüberhang. Zur Übernahme des Betriebs berufen ist man nämlich idR nicht durch die Zuweisung nach §§ 13 bis 17 GrdStVG, die lediglich gegenständlich beschränkt und auch dann nur greift, wenn sonst keine anderweitige Lösung der Hofnachfolge erfolgt. Die Zuweisung nach den §§ 13 bis 17 GrdStVG kommt etwa nicht in Betracht bei einem forstwirtschaftlichen Betrieb. Sie kommt auch nicht in Betracht, wenn der Erblasser letztwillig verfügt hat, selbst wenn diese Verfügung der gesetzlichen Erbfolge entspricht (BGHZ 40 S. 60, str.). Dies gilt erst recht, wenn der Erblasser im Rahmen seiner letztwilligen Verfügung angeordnet hat, daß einer der Miterben das Recht haben soll, ein zum Nachlasse gehörendes Landgut zu

übernehmen (§ 2049 Abs. 1 BGB). Die Zuweisung nach §§ 13 bis 17 GrdStVG kommt auch nicht in Betracht, wenn die Erbengemeinschaft zwar aufgrund gesetzlicher Erbfolge entstanden ist, die Miterben sich aber über die Auseinandersetzung iSv. § 14 Abs. 2 Satz 1 GrdStVG einigen. In allen genannten Fällen ist es ein Unding, mit Abs. 4 Satz 6 den in Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbsatz vorgegebenen Fristbeginn zu verschieben. Der maßgebliche objektive Gesetzeswortlaut läßt aber ersichtlich keine andere Wahl, als von dieser Verschiebung auch für die Fälle auszugehen, die nicht §§ 13 bis 17 GrdStVG unterliegen, und das dürfte die weitaus überwiegende Zahl sein. UE ist die sofortige Korrektur des Abs. 4 Satz 6 geboten (s. auch *Gmach*, FR 1994 S. 78).

Fristberechnung: Es gelten die Ausführungen in Anm. 198 zur Auseinandersetzungsfrist entsprechend, nur daß für den Fristbeginn nicht auf den Erbfall, sondern auf den Eintritt der Volljährigkeit abzustellen ist.

[Anschluß S. E 83]

Erläuterungen zu Abs. 5: Freibetrag für Schuldentilgung

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5

I. Überblick zu Abs. 5

200

Grundsätzlich begünstigt Abs. 5 auf Antrag (s. Anm. 154) mit einem Freibetrag von 90 000 DM (zur Rechtsfolge s. Anm. 204) den innerhalb eines bestimmten Begünstigungszeitraums (Anm. 204) realisierten Gewinn aus der Veräußerung (Anm. 204) von Teilen des zu einem land- und forstw. Betrieb gehörenden Grund und Bodens (Anm. 204). Der Stpfl. muß den Veräußerungsnettoerlös (Anm. 206) zur Tilgung von betrieblichen (Anm. 208) Altschulden (Anm. 209) verwenden (Anm. 206) und die Einkommensgrenzen des Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 einhalten (Anm. 213 f.).

II. Rechtsentwicklung des Schuldentilgungstatbestands

201

Der Freibetrag für Schuldentilgung war bei seiner Einführung mit dem 2. StEntlG 1971 (v. 10. 8. 1971, BGBl. I S. 1266, BStBl. I S. 373) mit dem Freibetrag für die Abfindung weicher Erben in einem Tatbestand zusammengefaßt. Nach seinem Auslaufen mit Ablauf des 31. 12. 76 ist er durch das StBereinigungsG 1986 (v. 19. 12. 85, BGBl. I S. 2436, BStBl. I S. 735) mit Wirkung für Veräußerungen nach dem 31. 12. 85 (§ 52 Abs. 20a EStG idF des StBereinigungsG 1986) wieder in § 14 a eingefügt worden, nunmehr als eigenständiger und teilweise neugestalteter Tatbestand (zur Rechtsentwicklung bis zum StÄndG 1992 s. Anm. 7).

III. Bedeutung des Schuldentilgungstatbestands

202

Abs. 5 enthält grundsätzlich eine personenbezogene sachliche Steuerbefreiung (vgl. vor allem Abs. 5 Satz 3, dazu Anm. 215).

Rechts- und agrarpolitische Bedeutung: Der Finanzausschuß des Deutschen Bundestages hat bei seiner Befürwortung der Wiedereinführung darauf abgehoben, daß im Vertrauen auf eine positive wirtschaftliche Entwicklung in der Land- und Forstw. im EG-Raum Investitionen vorgenommen und fremdfinanziert worden sind, entgegen der Erwartung sich aber der Einkommensrückgang fortgesetzt habe. Der Einkommensrückgang und die Erhöhung des Fremdkapitalbesatzes hätten dazu geführt, daß der Schuldendienst vielfach nur noch durch Substanzverzehr getragen werden könne (BTDrucks. 10/4513; vgl. zur Begründung der Vorschrift auch Anm. 10).

Wirtschaftliche Bedeutung für den Stpfl.: Die Bedeutung des Schuldentilgungstatbestandes sinkt im Lauf der Zeit, da sich die Begünstigung auf die Tilgung von Schulden bezieht, die vor dem 1. 7. 85 bestanden haben. Der Bestand an derartigen Altschulden verringert sich naturgemäß fortlaufend. Abs. 5 begünstigt laufenden Gewinn. Stellt sich die Veräußerung des Grund und Bodens als Teil der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs dar, ist für die Anwendung des

Abs. 5 kein Raum (vgl. entsprechend Anm. 141, 152 sowie Abschn. 133 c Abs. 5 Satz 6 EStR).

Zum Verhältnis des Schuldentilgungstatbestands zu Abs. 4 s. Anm. 13.

203 Einstweilen frei.

204 **B. Allgemeine Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Schuldentilgungstatbestands (Abs. 5 Satz 1 erster Satzteil)**

Nach Abs. 5 Satz 1 erhält der Stpfl. einen Freibetrag von 90 000 DM für den Gewinn aus der in den VZ 1986 bis 1995 erfolgten Veräußerung land- und forstwirtschaftlichen Grund und Bodens, wenn er den Nettoerlös zur Schuldentilgung verwendet und sein Einkommen 27 000 DM (bei Ehegatten 54 000 DM) nicht übersteigt.

Da die Tatbestandsvoraussetzungen des Schuldentilgungstatbestands weitgehend denen des Abs. 4 entsprechen, kann auf die entsprechenden Erläuterungen zu Anm. 140 ff. verwiesen werden.

Veräußerung von Teilen des zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gehörenden Grund und Bodens: Im Gegensatz zu Abs. 4 knüpft der Tatbestand des Abs. 5 nur an die Veräußerung von Teilen des Grund und Bodens und den daraus entstehenden Gewinn und nicht an die Entnahme an. Der Veräußerungszeitpunkt entspricht dem Veräußerungszeitpunkt nach Abs. 4 (s. dort Anm. 150; s. auch Abschn. 133 c Abs. 1 Satz 2 EStR).

Der Begünstigungszeitraum entspricht dem des Abs. 4. Für die Wahrung des Begünstigungszeitraums kommt es darauf an, wann die Veräußerung von Teilen des Grund und Bodens erfolgt ist (vgl. dazu Anm. 150). Der Begünstigungszeitraum darf nicht mit dem Anwendungszeitraum der Vorschrift verwechselt werden (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 7).

Antragserfordernis: Der Freibetrag zur Schuldentilgung wird nur auf Antrag gewährt. S. dazu Anm. 154.

Rechtsfolge des Schuldentilgungstatbestands ist ein Freibetrag von 90 000 DM. Aus der grds. Personenbezogenheit des Freibetrags folgt, daß der Freibetrag jedem Stpfl. unabhängig von der Zahl der ihm gehörenden land- und forstw. Betriebe nur einmal gewährt werden kann (s. auch Abs. 5 Satz 3 und Abschn. 133 c Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStR). Andererseits folgt aus der Personenbezogenheit, daß etwa der Hoferbe oder Rechtsnachfolger iSv. § 7 Abs. 1 EStDV unabhängig von der Höhe des dem Rechtsvorgänger bereits gewährten Freibetrags einen eigenen Anspruch auf die Gewährung eines vollen Freibetrags nach Abs. 5 hat. Zur Frage des entgeltlichen Erwerbs und Schuldübernahme s. Anm. 209. Bei nur teilweiser Verwendung des Veräußerungsnettoerlöses für den in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 genannten Zweck wird die Rechtsfolge nach Abs. 5 durch Abs. 6 korrigiert (s. dort Anm. 219 ff.).

Freibetrag bei Mitunternehmerschaft: Wird ein land- und forstw. Betrieb mitunternehmerisch geführt, hat jeder Mitunternehmer einen eigenen Anspruch auf einen Freibetrag (aA *Blümich/Fischer*, § 14 a Rdnr. 56: schuldteilungsanteilige Aufteilung des Freibetrags). Begünstigt ist aber nur der Veräußerungsgewinn, der auf den einzelnen Mitunternehmer entfällt (Abschn. 133 c Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStR; glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1622).

Bei gesonderter (und ggf. einheitlicher) Feststellung hat das hierfür zuständige FA die Frage der Höhe des begünstigten Veräußerungsgewinns und der begünstigten Verwendung zu beurteilen. Die Beurteilung der Ausschöpfung des Freibetrags und der Einhaltung der Einkommensgrenze steht dem WohnsitzFA zu (vgl. schon *Domann*, DB 1973 S. 1093). Wegen des Verfahrens bei gesonderter (und einheitlicher) Feststellung der Einkünfte s. entsprechend Anm. 146.

Keine Anrechnung zuvor gewährter Freibeträge: Freibeträge für Schuldentilgung, die aufgrund von vor dem 1. 1. 86 geltenden Gesetzesfassungen gewährt worden sind, werden nicht angerechnet (Abschn. 133 c Abs. 2 Satz 6 EStR; s. auch Anm. 224).

Einstweilen frei.

205

C. Besondere Voraussetzungen des Schuldentilgungstatbestands (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2)

I. Verwendung des Veräußerungspreises zur Tilgung betrieblicher Schulden (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1)

1. Verwendung des Veräußerungspreises zur Schuldentilgung

206

Die StBefreiung für Bodengewinne nach Abs. 5 hängt ua. davon ab, daß der Stpfl. den Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten zur Tilgung betrieblicher Schulden verwendet, die vor dem 1. 7. 85 bestanden haben.

Steuerpflichtiger iSd. Satzes 1 Nr. 1 ist der Landwirt, der den Gewinn erzielt und verwendet hat. Dies muß nicht ein und dieselbe Person sein, zB wenn der Veräußerungsgewinn noch vor einer Rechtsnachfolge iSv. § 7 Abs. 1 EStDV durch den Rechtsvorgänger erzielt wird, den Veräußerungsnettoerlös aber dann erst der Rechtsnachfolger iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 verwendet (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1625; *Felsmann*, D 323 a). Den Freibetrag erhält dann als Begünstigter derjenige, dem der Veräußerungsgewinn zuzurechnen ist, also der Hofübergeber oder Erblasser.

Verwendung des Veräußerungsnettoerlöses: Wie bei Abs. 4 verlangt das Gesetz die Verwendung des Veräußerungsnettoerlöses (s. dazu deshalb Anm. 175). Ob der Stpfl. den Veräußerungsnettoerlös freiwillig oder unfreiwillig zur Schuldentilgung verwendet, ist grds. unmaßgeblich (vgl. für den Fall der Zwangsversteigerung von Grundstücken *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1627).

Die Verwendung zur Schuldentilgung erfordert einen sachlichen Zusammenhang und regelmäßig eine entsprechende Absicht des Stpfl. Eine Verwendungsfrist sieht das Gesetz nicht vor.

► **Sachlicher Zusammenhang:** Der Stpfl. darf den Veräußerungsnettoerlös nicht anderweitig als zur Tilgung betrieblicher Altschulden verwenden. Vergünstigungsschädlich ist daher die Tilgung privater Schulden oder die Anschaffung von Wertpapieren usw. (vgl. Abschn. 133 c Abs. 5 Sätze 2 und 3 EStR; glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1624). Allerdings besteht kein strenges Erfordernis der sachlichen Unmittelbarkeit zwischen der Erzielung des Veräußerungsnettoerlöses und der Verwendung zur Schuldentilgung (so auch zum Rechtszustand nach dem EStG 1971 BFH v. 23. 6. 83 IV R 77/80, BStBl. II S. 633/636; glA *Felsmann*, D 330; *Blümich/Fischer*, § 14 a EStG, Rdnr. 59). So kann der Stpfl. den Veräußerungsnettoerlös zB erst bei der Bank auf sein Konto einzahlen oder als Festgeld anlegen (glA *Felsmann*, D 330). Dabei wird es nicht darauf ankommen, ob die betriebliche

Altschuld im Zeitpunkt der Erzielung des Veräußerungsgewinns bzw. des Veräußerungsnettoerlöses tilgbar ist oder nicht. Die gegenteilige Auffassung der FinVerw. (Abschn. 133 c Abs. 5 Satz 4), die offenbar die fehlende Verwendungsfrist ersetzen möchte, findet im Gesetz keine Stütze (glA *Martens in Littmann/Bitz/Meincke*, § 14 a Rdnr. 37).

► *Zeitlicher Zusammenhang (Verwendungsfrist)*: Im Gegensatz zu Abs. 4 (s. Anm. 162) schreibt Abs. 5 keine Verwendungsfrist vor. Ein zeitlicher Zusammenhang zwischen der Veräußerung des Grund und Bodens und der Schuldentilgung muß demnach nicht bestehen (glA Abschn. 133 c Abs. 5 Satz 1 EStR). Man mag dies aus verwaltungsökonomischen Gründen für bedauerlich halten, Zeitnähe u. dgl. wird man jedoch nicht fordern können (so aber *Hiller in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14 a Rdnr. 167).

► *Verwendungsabsicht*: Der Stpfl. muß nicht im Zeitpunkt der Veräußerung des Grund und Bodens entschlossen sein, den Veräußerungsnettoerlös zur Tilgung von Altschulden zu verwenden (vgl. entsprechend Anm. 171). Es genügt, wenn er diese Absicht später faßt. Allerdings muß dies zu einer Zeit sein, wo er den Veräußerungsnettoerlös nicht bereits anderweit verwendet hat.

► *Zeitpunkt der Verwendung*: Im Gegensatz zur hM im Schrifttum verlangt die Verwendung zur Schuldentilgung im Zweifel nicht, daß die Schuld (zivilrechtlich) zum Erlöschen gebracht wurde. Es genügt, daß der Stpfl. mit der Zielrichtung der Schuldentilgung die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Veräußerungsnettoerlös verloren hat (vgl. zum Streitstand entsprechend Anm. 175).

► *Verfahrensrecht*: Ist bei der Veranlagung für den VZ der Veräußerung von Grund und Boden noch nicht bekannt, ob und in welchem Umfang der Veräußerungserlös zur begünstigten Schuldentilgung verwendet wird, ist die FinVerw. angewiesen, den Steuer- oder Feststellungsbescheid insoweit nach § 165 AO vorläufig zu erteilen (Abschn. 133 c Abs. 5 Satz 5 EStR). Sollte der Veräußerungsgewinn iSv. Abs. 5 Satz 1 schon bestandskräftig veranlagt sein und verwendet nun der Stpfl. den Veräußerungsnettoerlös nach den Maßgaben des Abs. 5 zur Schuldentilgung, ist eine Änderungsveranlagung gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO veranlaßt.

207 Einstweilen frei.

2. Zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Altschulden

208 a) Zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Schulden

Die Schulden, zu deren Tilgung der Veräußerungsgewinn verwendet wird, müssen nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören. Ob eine Schuld zum land- und forstw. Betrieb gehört, ist nach allgemeinen, insbesondere bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen (vgl. zB BFH v. 6. 2. 87 III R 203/83, BStBl. II S. 423; v. 2. 4. 87 IV R 92/85, BStBl. II S. 621 und v. 21. 5. 87 IV R 39/85, BStBl. II S. 628). Das Merkmal bringt eine gewisse Betriebsbezogenheit des Freibetrags nach Abs. 5 zum Ausdruck.

Die Begünstigung ist daher zu versagen, wenn der Inhaber von zwei land- und forstw. Betrieben ein Grundstück des einen Betriebs veräußert und mit dem Erlös Altschulden des anderen Betriebs tilgt (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1620, 1626; *Schmidt/Seeger* XI. § 14 a Anm. 14 (1); *Hiller in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14 a Rdnr. 164). Entsprechendes gilt, wenn ein Ehegatte in seinem Betrieb einen Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung von Teilen des Grund und Bodens erzielt und nun Betriebsschulden im Betrieb des anderen Ehegatten tilgt (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1626).

Keine begünstigte Tilgung von Pächterschulden durch Verpächter: Verschiedene Betriebe liegen auch vor, wenn diesbezüglich verpachtet, die Bewirtschaftung überlassen oder ein Nießbrauch bestellt wurde und der Überlassende keine Betriebsaufgabeerklärung abgegeben hat. Grundstücksveräußerungserlöse kann der Verpächter, Überlassende oder Nießbrauchgeber nicht iSv. Abs. 5 begünstigt zur Schuldentilgung beim Pächter, Bewirtschafter oder Nießbraucher einsetzen (ebenso *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1626). Anders aber im Fall des Verwaltungs- und Nutzungsrechts nach § 14 HöfeO (v. 26. 7. 76, BGBl. I S. 1933). Insoweit besteht nur ein Betrieb, wobei die Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Teilen des Grund und Bodens dem Eigentümer und nicht dem Verwaltungs- und Nutzungsberechtigten zuzurechnen sind (BFH v. 26. 3. 87 IV R 20/84, BStBl. II S. 561). Demzufolge kommt die Begünstigung nach Abs. 5 in Betracht, wenn mit dem Veräußerungsnettoerlös Altschulden im Sinne dieser Vorschrift getilgt werden (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1626).

Schuldentilgung bei Mitunternehmenschaften: Das Gesetz schließt die Begünstigung nach Abs. 5 nicht aus, wenn ein Mitunternehmer mit dem Veräußerungsnettoerlös eines aus seinem Sonderbetriebsvermögen veräußerten Grundstücks betriebliche Altschulden der Mitunternehmenschaft bzw. im Sonderbetriebsvermögen der anderen Mitunternehmer tilgt.

GlA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1625; *Kleeberg* in *Kirchhof/Söhn*, § 14 a Rdnr. F 5; anders offenbar *Felsmann*, D 324, der nur die Schulden des eigenen Sonderbetriebsvermögens und die anteilig auf den Mitunternehmer entfallenden Schulden im Gesamthandsvermögen für begünstigt tilgbar hält.

Als Schulden iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 sind Geldschulden zu verstehen (glA *Schmidt/Seeger* XI. § 14 a Anm. 14 [3]), im wesentlichen Darlehensschulden (§ 607 BGB), Hypothekenschulden, Bankschulden, Wechselschulden oder Kontokorrentschulden usw. (s. Abschn. 133 c Abs. 4 Satz 2 EStR).

Bestehende Schulden: Wie aus dem weiteren Wortlaut des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 hervorgeht, setzt die Vorschrift bestehende Schulden voraus, die zum land- und forstw. Betrieb gehören. Die Frage, ob eine Schuld besteht, richtet sich bei zivilrechtlichen Zweifeln (zum Vorrang der zivilrechtlichen Beurteilung *Felsmann*, D 329) nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (aA *Blümich/Fischer*, § 14 a Rdnr. 57; nur zivilrechtliche Betrachtungsweise). Die bilanzielle Behandlung der Schuld ist hier unmaßgeblich.

GlA *Felsmann*, D 329 mit dem Beispiel eines schwebenden Geschäfts. UE hat der Gesetzgeber in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 mit Bedacht nicht den Begriff der Verbindlichkeit verwendet.

b) Schulden, die vor dem 1. 7. 85 bestanden haben

209

Die Schulden müssen vor dem 1. 7. 85 als betriebliche Schulden bestanden haben (ein entsprechendes Erfordernis enthielt der Schuldentilgungsbestand aF nicht, s. BFH v. 23. 6. 83 IV R 77/80, BStBl. II S. 633 gegen BMF v. 29. 2. 72, BStBl. I S. 102). Dieses Erfordernis soll offenkundig Mißbräuche des Schuldentilgungsstatbestandes ausschließen (vgl. dazu *Köbne*, Inf. 1984 S. 324) und zu einem Auslaufen der Vorschrift beitragen. Eine ursprünglich private Schuld, die nach dem 30. 6. 85 in eine betriebliche Schuld umgewandelt wurde (dazu BFH v. 4. 7. 90 GrS 2–3/88, BStBl. II S. 817, 824 zu C II 3 b), ist keine Altschuld iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (glA Abschn. 133 c Abs. 4 Satz 4 EStR; *Schmidt/Seeger* XI. § 14 a Anm. 14 [3]).

Andauernde Existenz als betriebliche Schulden: Die zum land- und forstw. Betrieb gehörenden Schulden müssen nach dem Gesetzeswortlaut vor dem 1. 7. 85 bestanden haben. Da das Gesetz gleichzeitig darauf abstellt, daß die Schulden

„zu dem land- und forstw. Betrieb gehören“, ist erkennbar, daß die Schulden vor dem 1. 7. 85 als betriebliche Schulden bestanden haben müssen und noch im Zeitpunkt der Tilgung als betriebliche Schulden bestehen müssen (glA Abschn. 133 c Abs. 4 Satz 3 EStR).

► *Eine betriebliche Kontokorrentschuld* bestand nur in Höhe des niedrigsten Schuldenstandes nach dem 30. 6. 85 andauernd und ist demnach nur in dieser Höhe nach Abs. 5 begünstigt tilgbar (Abschn. 133 c Abs. 4 Satz 5 EStR). Ist der Kontokorrentsaldo betrieblich und privat veranlaßt, muß der Schuldenstand aufgeteilt werden (vgl. dazu BFH v. 4. 7. 90 GrS 2–3/88, BStBl. II S. 817); nur der betriebliche Teil kann nach Abs. 5 begünstigt getilgt werden.

► *Schulden nach Abwahl der Nutzungswertbesteuerung*: Wurde die Errichtung des Wohnteils eines land- und forstw. Anwesens mit Darlehen finanziert, sind diese Darlehen mit der Abwahl der Nutzungswertbesteuerung keine betrieblichen Schulden mehr. Ab diesem Zeitpunkt kommt die Begünstigung nach Abs. 5 demnach auch dann nicht mehr in Betracht, wenn es sich ursprünglich um betriebliche Altschulden iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 gehandelt hat (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1628).

Andauernde Identität der Schulden: Auch die Identität der Schulden muß für die Zeit vor dem 1. 7. 85 bis zur Tilgung gewahrt sein. Im Zweifel kommt es für die Beurteilung der Identität der Schulden uE auf die wirtschaftliche Identität an. Eine Umschuldung und sogar eine Novation müssen diese Identität nicht berühren, wenn erkennbar bleibt, daß der eigentliche (wirtschaftliche) Grund für die in neuem Gewand fortbestehende Schuld in der ursprünglichen Schuld Aufnahme besteht.

Vgl. entsprechend für die Betriebsvermögeenseigenschaft eines umgeschuldeten Darlehens bzw. bei Novation mwN. BFH v. 4. 7. 90 GrS 2–3/88, BStBl. II S. 817/824 unter C. II. 3. d; glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1629; *Blümich/Fischer*, § 14 a Rdnr. 57; wohl auch *Felsmann*, D 329 b; aA *Schmidt/Seeger* XI. § 14 a Anm. 14 (3): Novation bzw. Umwandlung einer kurzfristigen in eine langfristige Schuld schädlich.

Identität der Schulden bei unentgeltlichem Betriebsübergang: Die Identität vorhandener betrieblicher Schulden wird nicht dadurch berührt, daß sie der Rechtsnachfolger iSv. § 7 Abs. 1 EStDV unentgeltlich übernimmt (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1620). Eine Betriebsübertragung wird nicht allein dadurch entgeltlich, daß der Übernehmer die Betriebsschulden übernimmt (vgl. BFH v. 5. 7. 90 GrS 4–6/89, BStBl. II S. 847/854; *Felsmann*, D 323 a). Entsprechendes gilt für die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft, wenn der Einbringende Mitunternehmer wird und die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in ihren Bilanzen mit dem Buchwert ansetzt (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1620). Denn da hier die Dauer der Zugehörigkeit der Schulden zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam ist, ist gem. § 24 Abs. 1, 2 und 4 iVm. § 23 Abs. 1 und § 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG (v. 6. 9. 76, BGBI. I S. 2641, BStBl. I S. 476 mit Änderungen) der Zeitraum deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen des Übertragenden der übernehmenden Personengesellschaft zuzurechnen.

Keine Identität der Schulden bei entgeltlichem Betriebsübergang: Erwirbt dagegen jemand den land- und forstw. Betrieb unter Übernahme der vorhandenen Schulden entgeltlich, bestehen für ihn die Schulden erst ab dem Zeitpunkt des Betriebserwerbs (glA *Felsmann*, D 323 b). Entsprechendes gilt für die Einbringung iSv. § 24 UmwStG, wenn die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen nicht mit dem Buchwert ansetzt. Hat ein Stpfl. nach dem 30. 6. 85 einen Mitunternehmeranteil entgeltlich erworben (vgl. BFH v. 26. 1. 78 IV R 97/76, BStBl. II S. 368), so stellen die vor dem 1. 7. 85 begründeten Schulden der

Gesellschaft keine Altschulden dar, soweit sie anteilig auf den eingetretenen Mitunternehmer entfallen; soweit die Schulden anteilig auf die bisherigen Mitunternehmer entfallen, stellen sie allerdings auch im Verhältnis zum neu eingetretenen Mitunternehmer Altschulden dar, an deren begünstigten Tilgung er mitwirken kann; aA *Felsmann*, D 324: Abs. 5 auf den eingetretenen Mitunternehmer nicht anwendbar). Hat der Stpfl. dagegen den Mitunternehmeranteil iSv. § 7 Abs. 1 EStDV unentgeltlich erworben, ergibt sich hinsichtlich des Altschuldenstandes keine Veränderung (s.o. glA *Felsmann*, D 324).

Einstweilen frei.

210–212

II. Erfüllung der Voraussetzungen des Abs. 4 Nr. 2 (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2)

213

Die StBefreiung für Bodengewinne nach Abs. 5 hängt neben der Verwendung zur Schuldentilgung auch davon ab, daß die Voraussetzungen des Abs. 4 Nr. 2 erfüllt sind. Danach darf das Einkommen des Stpfl. ohne Berücksichtigung des Veräußerungsgewinns in dem dem VZ der Veräußerung vorangegangenen VZ den Betrag von 27 000 DM und bei Zusammenveranlagung von Ehegatten den Betrag von 54 000 DM nicht überstiegen haben. Im einzelnen dazu Anm. 184 ff.

D. Stufenweise Minderung des Freibetrags bei Überschreiten der Einkommensgrenze (Gleitklausel nach Abs. 5 Satz 2)

214

Nach Satz 2 wird der Freibetrag des Satzes 1 von 90 000 DM stufenweise abgebaut, wenn das Einkommen des Stpfl. die in Satz 1 Nr. 2 iVm. Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 genannten Einkommensgrenzen übersteigt (s. Anm. 184 ff.). Übersteigt das Einkommen die Grenze von 27 000 DM, so vermindert sich der Freibetrag für jede angefangenen 500 DM um 15 000 DM (Satz 2 erster Halbsatz); das Übersteigen der Einkommensgrenze für zusammenveranlagte Ehegatten von 54 000 DM führt je angefangene 1 000 DM ebenfalls zu Minderungen um jeweils 15 000 DM (Satz 2 zweiter Halbsatz).

Die Gleitklausel gilt gem. § 52 Abs. 17 idF des WohnneigFG rückwirkend ab 1. 1. 86 (glA *Hiller* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14 a Rdnr. 173). Wegen der Billigkeitsfrage bezüglich schon bestandskräftig abgeschlossener Steuerfälle s. Anm. 186 f.

Bezüglich der Wirkung der Gleitregelung ist von der jeweils geltenden Gesetzesfassung aus (StRefG 1990 v. 25. 7. 88, BGBl. I S. 1093, BStBl. I S. 224 oder StÄndG v. 25. 2. 92, BGBl. I S. 297, BStBl. I S. 146) auf das maßgebliche Einkommen (zum maßgeblichen Einkommen entsprechend s. Anm. 184) abzustellen.

Veräußerungen nach dem 31. 12. 85 bis vor dem 1. 1. 92	Veräußerungen nach dem 31. 12. 91 bis vor dem 1. 1. 96	Höhe des Freibetrags nach Abs. 5
Einkommen Alleinstehender/zusammenveranlagte Ehegatten	Einkommen Alleinstehender/zusammenveranlagte Ehegatten	
bis 24 000/48 000 DM	bis 27 000/54 000 DM	90 000 DM
24 500/49 000 DM	27 500/55 000 DM	75 000 DM
25 000/50 000 DM	28 000/56 000 DM	60 000 DM
25 500/51 000 DM	28 500/57 000 DM	45 000 DM
26 000/52 000 DM	29 000/58 000 DM	30 000 DM
26 500/53 000 DM	29 500/59 000 DM	15 000 DM
darüber		0 DM

215 **E. Einmalgewährung des Freibetrags (Abs. 5 Satz 3)**

Der Freibetrag von höchstens 90 000 DM wird für alle Veräußerungen insgesamt nur einmal gewährt. Bei Mitunternehmenschaften (auch bei Ehegatten) kommt die Gewährung je Mitunternehmer in Betracht (glA *Hiller in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14a Rdnr. 175).

216–218 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Nur teilweise Verwendung zu den begünstigten Zwecken
der Absätze 4 und 5**

219 **A. Vorbemerkung**

Bei Teilverwendung von Bodengewinnen wird nur der entsprechende Teil des Gewinns steuerfrei.

Rechtsentwicklung: Die Regelung zur Rechtsfolge bei einer nur teilweisen Verwendung von Bodengewinnen zu den in Abs. 4 und 5 begünstigten Zwecken wurde erstmals durch das 2. StÄndG 1973 v. 10. 7. 74 (BGBl. I S. 1489; BStBl. I S. 521) eingeführt (Abs. 4 Satz 3 aF).

Für die Rechtslage davor ging der BFH davon aus, daß die nur teilweise Verwendung des Veräußerungserlöses zur Gewährung eines nur anteiligen Freibetrages führt, der sich nach dem Verhältnis des für die begünstigten Zwecke verwendeten Teil zum Gesamterlös bemißt (BFH v. 23. 6. 83 IV R 77/80, BStBl. II S. 633, 636; vgl. auch die Verwaltungsregelung zu § 14a idF des 2. StÄndG 1971: BMWF 29. 2. 72, BStBl. I S. 102 Abschn. 8 Abs. 2; aA *Söffing*, DStZ 1971 S. 278, der in Fällen dieser Art keinen Freibetrag zubilligte).

Bedeutung der Regelung zur Teilverwendung von Bodengewinnen: Die Vorschrift ergänzt die Rechtsfolgen der Abs. 4 und 5. Sie dient der Klarstellung, daß die Freibeträge auch bei teilweiser Zweckverwendung dem Grunde nach in Betracht kommen, weil andernfalls der Förderungszweck der Vorschriften (s. Anm. 141 und 202) vereitelt würde (s. BFH v. 23. 6. 83 IV R 77/80, BStBl. II

S. 633, 636). Dadurch ist auch die Möglichkeit der teilweisen Verwendung eines Veräußerungserlöses zu beiden Zwecken eröffnet; Abs. 4 und Abs. 5 sind auch dann nebeneinander anzuwenden, wenn der Verwendungszweck jeweils nur teilweise erfüllt wird (s. Anm. 13).

B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 6: Teilweise Zweckverwendung führt zu entsprechender Steuerbefreiung

I. Teilweise Verwendung von Bodengewinnen zu den in Abs. 4 und 5 begünstigten Zwecken

220

Verwendet der Stpfl. den Veräußerungspreis oder entnimmt er den Grund und Boden nur zum Teil zu den in den Abs. 4 und 5 angegebenen Zwecken, so ist nach Abs. 6 nur der entsprechende Teil des Gewinns stfrei.

Teilweise Verwendung des Veräußerungspreises: Mit dem Begriff der Verwendung bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, daß er an die Verwendungstatbestände iSv. Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 a bzw. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 anknüpfen wollte (s. dazu Anm. 161 ff., 206 ff.). Nach diesen Tatbeständen ist Gegenstand der Verwendung jeweils der Veräußerungspreis abzüglich der Veräußerungskosten (Veräußerungsnettoerlös, s. Anm. 161), während nach Abs. 6 lediglich auf die teilweise Verwendung des Veräußerungspreises abgehoben wird. UE handelt es sich hierbei um ein Redaktionsversehen (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1615; *Hiller in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 14 a Rdnr. Anm. 170; *Blümich/Fischer*, § 14 a Rdnr. 42; *Engel in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 14 a Rdnr. 25).

Entnimmt er den Grund und Boden nur zum Teil zu den begünstigten Zwecken, so ist nur der entsprechende Teil des Entnahmegewinns steuerbegünstigt. Auch diese Alternative ist sprachlich ungenau. UE ist davon auszugehen, daß der Gesetzgeber an den entsprechenden Verwendungstatbestand des Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 a bzw. an den Entnahmetatbestand des Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 b anknüpfen wollte (glA *Leingärtner/Zaisch*, Rdnr. 1614). Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 b ist zwar mit der neueren Rspr. des BFH praktisch bedeutungslos geworden (s. Anm. 178 ff.). Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 a knüpft die Begünstigung nach Abs. 4 aber an die Verwendung des entnommenen Grund und Bodens zur Abfindung weichender Erben. Die Voraussetzungen für den Freibetrag sind auch erst in diesem Zeitpunkt verwirklicht. Dagegen erweckt Abs. 6 den Eindruck, als käme es für die Frage, ob der Entnahmegewinn ganz oder teilweise steuerfrei sein kann, auf den Zeitpunkt der Entnahme des Grund und Bodens an.

UE kann dies der Gesetzgeber aber nicht gemeint haben. Es ist nicht erkennbar, daß der Gesetzgeber für die Gewährung des Freibetrags nach Abs. 4 voraussetzt, daß der Stpfl. bereits im Zeitpunkt der Entnahme des Grund und Bodens die Absicht haben mußte, damit einen weichenden Erben abzufinden. Er verlangt dies auch nicht entsprechend bei der Realisierung des Veräußerungsgewinns iSv. Abs. 4 Satz 1 (s. dazu Anm. 171). Widersprüchlich wäre es, wenn man im Rahmen des Abs. 6 bezüglich der Begünstigung des Veräußerungsgewinns iSv. Abs. 4 Satz 1 auf die Verwendung und den Verwendungszeitpunkt und bezüglich der Begünstigung des Entnahmegewinns iSv. Abs. 4 Satz 1 auf den Entnahmegewinn und den Zeitpunkt seiner Realisierung und nicht auf den Verwendungszeitpunkt iSv. Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 a abstellen würde.

Aufteilung des Gesamtgewinns nach Teilwerten: Wird der entnommene Grund und Boden nur teilweise zu den begünstigten Zwecken verwendet, ist der Entnahmegewinn nach dem Verhältnis der Teilwerte der begünstigt und nicht begünstigt verwendeten Flächen aufzuteilen. Weisen die Wertverhältnisse bei den Flächen keine Unterschiede auf, so kann die Aufteilung uE auch nach dem Verhältnis der Flächen erfolgen (nach *Felsmann*, D 317 die Regel).

221 II. Rechtsfolge des Abs. 6: Der entsprechende Teil des Gewinns (im Rahmen der Freibeträge) ist steuerfrei

Verwendet der Stpfl. den Veräußerungspreis oder entnimmt er den Grund und Boden nur zum Teil zu den in den Abs. 4 und 5 angegebenen Zwecken, so ist nach Abs. 6 nur der entsprechende Teil des Gewinns stfrei. Gemeint ist die StBefreiung des Gewinns bis zu dem entsprechenden Teil des Freibetrags.

GlA *Felsmann*, D 316; *Kleeberg* in *Kirchhof/Söhn*, § 14 a Rdnr. G 1; *Märkle/Hiller*, Rdnr. 395; glA *BMWF* v. 29. 2. 72, *BStBl. I* S. 102 Abschn. 8 Abs. 2 zu § 14 a aF vor der gesetzl. Regelung des Aufteilungstatbestands.

Beispiel: A veräußert Grund und Boden seines land- und forstw. Betriebs. Der Veräußerungspreis beträgt 606 000 DM, die Veräußerungskosten 6 000 DM, der Buchwert des Grund und Bodens 150 000 DM. A verwendet 300 000 DM zur Tilgung von Altschulden gemäß Abs. 5. Der Veräußerungsgewinn beträgt 450 000 DM. A hat den Veräußerungsnettoerlös iHv. 600 000 DM nur zur Hälfte zur Schuldentilgung eingesetzt. Es ist nicht etwa die Hälfte des Veräußerungsgewinns iHv. 225 000 DM steuerfrei, sondern nur der Veräußerungsgewinn bis zur Hälfte des Freibetrags nach Abs. 5, also 45 000 DM.

222, 223 Einstweilen frei.

224

Erläuterungen zu Abs. 7: Anrechnung von Freibeträgen nach Abs. 4 aF auf den Freibetrag nach Abs. 4

Nach Abs. 7 sind die Freibeträge, die nach Abs. 4 in den vor dem 1. 1. 86 geltenden Fassungen gewährt worden sind, auf die Freibeträge nach Abs. 4 nF anzurechnen. Systematisch gehört die Regelung zu Abs. 4.

Erweiterung der Begünstigung durch Ausnahme vom Grundsatz der Einmalgewährung nach Abs. 5 aF: Abs. 7 erweitert die Begünstigung nach Abs. 4 aF erheblich. Ist etwa der Freibetrag nach § 14 a Abs. 4 EStG 1985 iHv. 60 000 DM voll ausgeschöpft gewesen, so kommt ab dem Begünstigungszeitraum nach dem StBereinigungsG 1986 bei einem weichenden Erben ein weiteres Freibetragsvolumen von 60 000 DM in Betracht, abgesehen davon, daß der Freibetrag nF von 120 000 DM für jeden weichenden Erben gewährt wird (dazu Anm. 190).

Keine Anrechnung schuldentilgungsbedingter Freibeträge aF: Da nach den Fassungen des Abs. 4 vor dem StBereinigungsG 1986 der Freibetrag zT gleichzeitig für Schuldentilgung und außerdem für alle Veräußerungen und Entnahmen bzw. für alle Veräußerungen zur Abfindung weichender Erben nach Abs. 4 in der vor dem 1. 1. 77 geltenden Fassung insgesamt nur einmal gewährt wurde, setzt die nach Abs. 7 vorgeschriebene Anrechnung eine Aufteilung der

früher gewährten Freibeträge voraus. Denn die früher wegen Schuldentilgung gewährten Freibeträge sind nicht anzurechnen.

► Zum einen sind die Freibeträge, die für die Verwendung eines Veräußerungsnettoerlöses zur Tilgung von Schulden (§ 14 a Abs. 4 EStG 1971, § 14 a Abs. 5 EStG 1986) gewährt wurden, auszuscheiden. Zwar schreibt Abs. 7 vordergründig unterschiedslos die Anrechnung von den Freibeträgen vor, die nach Abs. 4 in den vor dem 1. 1. 86 geltenden Fassungen gewährt worden sind; dazu gehören ggf. auch die wegen Schuldentilgung gewährten Freibeträge. Andererseits macht es wegen fehlender Identität des Begünstigungsgrundes keinen Sinn, wegen Schuldentilgung gewährte Freibeträge auf wegen Abfindung weichender Erben gewährte Freibeträge anzurechnen (im Ergebnis glA Abschn. 133 b Abs. 6 Satz 9 EStR; s. auch OFD München v. 11. 4. 86), StEK EStG § 14 a Nr. 22; *Felsmann*, D 315; *Kleeberg* in *Kirchhof/Söhn*, § 14 a Rdnr. H 1).

► Zum anderen sind die Freibeträge, die nach früheren Fassungen des Abs. 4 (s.o.) wegen Abfindung weichender Erben gewährt wurden, nunmehr personell den einzelnen abgefundenen Erben zuzuordnen (glA Abschn. 133 b Abs. 6 Satz 7; *Schmidt/Seeger* XI. § 14 a Anm. 13), weil sonst eine Anrechnung nach der gegenwärtigen Fassung des Gesetzes nicht erfolgen kann. Der Freibetrag nach Abs. 4 wird in der gegenwärtigen Fassung für die Abfindung je weichender Erbe gewährt (Abs. 4 Satz 4; dazu Anm. 190).

Anrechnung früherer im Billigkeitswege gewährter Freibeträge: Freibeträge, die früher aus sachlichen Billigkeitsgründen bei Grundstücksentnahmegewinnen durch den weichenden Erben gewährt wurden (vgl. zB BMF 29. 9. 82, DStZ/E 1982 S. 307), sind ebenfalls anzurechnen (glA *Felsmann*, D 315; aA *Blümich/Fischer*, § 14 a Rdnr. 55).

§ 14 a