

§ 14

Veräußerung des Betriebs

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

¹Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören auch Gewinne, die bei der Veräußerung eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Anteils an einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen erzielt werden. ²§ 16 gilt entsprechend mit der Maßgabe, dass der Freibetrag nach § 16 Absatz 4 nicht zu gewähren ist, wenn der Freibetrag nach § 14a Absatz 1 gewährt wird.

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Stefan **Paul**, M.M., Richter am FG, Cottbus
Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH aD,
Rechtsanwalt/Steuerberater, Bad Kreuznach/Schloß Ricklingen

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 14

	Anm.	Anm.
I. Grundinformation zu § 14		
II. Rechtsentwicklung des § 14	2	
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 14	3	
IV. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des § 14	5	
V. Verhältnis des § 14 zu anderen Vorschriften		
1. Verhältnis zu Gewinnermittlungsvorschriften	11	
2. Verhältnis zu anderen Vorschriften der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft	12	
		3. Verhältnis zu anderen Tatbeständen der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe (§§ 14a und 16)
		4. Verhältnis zu den Vorschriften über die Verlustberücksichtigung
		5. Verhältnis zu den Tarifvorschriften
		6. Verhältnis zum FELEG
		VI. Verfahrensfragen
		VII. Zurechnung des Veräußerungsgewinns
		13
		14
		15
		16
		17
		19

**B. Erläuterungen zu Satz 1:
Veräußerungsgewinne als Bestandteil der
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft**

	Anm.		Anm.
I. Veräußerung iSv. Satz 1 ..	25		
II. Die einzelnen Veräußerungstatbestände des Satzes 1			
1. Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs	26	3. Veräußerung eines Anteils an einem land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen	30
2. Veräußerung eines Teilbetriebs	29	III. Rechtsfolge des Satzes 1: Veräußerungsgewinne gehören zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft	33

**C. Erläuterungen zu Satz 2:
Verweisungen auf § 16**

	Anm.		Anm.
I. Bedeutung der Verweisungsnorm	41	V. Verweisung auf § 16 Abs. 3: Betriebsaufgabe	
II. Verweisung auf § 16 Abs. 1	42	1. Aufgabe eines ganzen Betriebs (Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 1)	
III. Verweisung auf § 16 Abs. 2 Sätze 1 und 2: Veräußerungsgewinn		a) Tatbestand der Betriebsaufgabe	65
1. Begriff des Veräußerungsgewinns	43	b) Fallgestaltungen fehlender Betriebsaufgabe in der Land- und Forstwirtschaft	66
2. Berechnung des Veräußerungsgewinns		2. Aufgabe eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 1)	70
a) Bestandteile des Veräußerungsgewinns		3. Realteilung einer Mitunternehmerschaft (Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Sätze 2–4)	71
aa) Veräußerungspreis	46	4. Keine Begünstigung der Veräußerung an sich selbst (Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 5)	72
bb) Abzug von Veräußerungskosten	47	5. Berechnung des Aufgabegewinns (Satz 2 iVm. § 16 Abs. 2 und Abs. 3 Sätze 6–8)	80
cc) Wert des veräußerten Betriebsvermögens	48	VI. Verweisung auf § 16 Abs. 3a: Fiktion der Betriebsaufgabe ausgelöst durch Ausschluss oder Beschränkung deutschen Besteuerungsrechts	82
b) Besonderheiten bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten	50		
c) Besonderheiten bei Forstwirten	53		
3. Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung und Gewinnverteilung	60		
IV. Verweisung auf § 16 Abs. 2 Satz 3: Veräußerung an sich selbst	62		

Anm.

Anm.

VII. Verweisung auf § 16 Abs. 3b: Fortführungs-fiktion in Fällen der Betriebsunterbrechung und der Betriebsverpach-tung im Ganzen	84
--	----

VIII. Verweisung auf § 16 Abs. 4: Freibetrag für Betriebsveräußerungs- und -aufgabegewinne	86
---	----

IX. Verweisung auf § 16 Abs. 5: Körperschaftsklausel II . . .	90
--	----

Schrifttum: SCHOLTZ, Die Besteuerung des Betriebsaufgabegewinns aus der Sicht des Verfassungsrechts, FR 1983, 469; KANZLER, Betriebsübertragung unter Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen als Betriebsaufgabe, FR 1990, 369; KEMPERMANN, Erbfolge in hoffreies Vermögen, FR 1991, 585; PAPE, Teilbetriebe in der Forstwirtschaft, Inf. 1991, 270; KANZLER, Zum Begriff des forstwirtschaftlichen Teilbetriebs, FR 1991, 395; GMACH, Liquidationsgewinn als Aufgabegewinn, BB 1992, 548; GROH, Der erwerbende Veräußerer, DB 1996, 2356; KANZLER, Steuerbegünstigte Betriebsveräußerung nur bei Beendigung der Tätigkeit, FR 1996, 678; SCHOOR, Ermittlung des Gewinns bei Betriebsveräußerung und -aufgabe, Inf. 1996, 619; KÜPER, „Aufgabe“ land- und forstwirtschaftlicher Betriebe in verjähriger Zeit, Inf. 1996, 712; KANZLER, Mehrjähriger Aufgabegewinn und Tarifbegünstigung, FR 2001, 97; BOLIN, Zur Rechts- und Billigkeitslage bei der Aufgabe landwirtschaftlicher Betriebe, Inf. 2001, 39; STEPHANY, Die Realteilung von Personengesellschaften nach neuer Rechtslage im Fall der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 2002, 718; KANZLER, Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und -teilen – Gesetzespuzzle oder Rechtsanwendung? in CARLÉ/STAHL/STRAHL (Hrsg.), Festschrift für Klaus Korn zum 65. Geburtstag, Bonn/Berlin 2005, 287; PFÜTZENREUTER, Betriebsaufspaltung im Anschluss an die steuerbegünstigte Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, jurisPR-SteuerR 37/2006, Anm. 2; HUTMACHER, Betriebsnachfolgeregelungen in der Land- und Forstwirtschaft: Stufenweise Hofnachfolge mittels einer für land- und forstwirtschaftliche Betriebe typischen Vater-Sohn-GbR, StC 2007, 31; KANZLER, Gibt es eine schleichende Betriebsaufgabe?, FR 2007, 800; SCHUSTER, Korrektur angezeigt – Gedanken zum Verpächterwahlrecht, FR 2007, 184; GLANEMANN, Betriebsaufgabeerklärung bei Land- und Forstwirtschaft, EStB 2008, 8; KANZLER, „Ich bin dann mal weg“ – oder: eine Flucht ist noch keine Betriebsaufgabe, FR 2008, 184; PFÜTZENREUTER, Voraussetzungen der Betriebsaufgabe eines selbst bewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebs bei Verschwinden des Landwirts; jurisPR-SteuerR 3/2008, Anm. 1; STEPHANY, Zum Verpächterwahlrecht bei der parzellenweisen Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebs; AUR 2008, 182; FISCHER, Kurzer Abwicklungszeitraum bei Betriebsaufgabe, jurisPR-SteuerR 21/2009, Anm. 3; GIERE, Rückbehalt von Flächen im Zusammenhang mit unentgeltlichen Betriebsübertragungen, HLBS-Report 2009; KANZLER, Die gestreckte Betriebsaufgabe und -veräußerung im Einkommensteuerrecht – der lange Abschied vom Unternehmertum, DStR 2009, 400; DÖTSCH, Betriebsaufgabe aufgrund Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen, jurisPR-SteuerR 16/2010, Anm. 3; FORMEL, Betriebsaufgabe auf Grund Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen, EStB 2010, 88; GÜNTHER, Die Veräußerung oder Aufgabe von Teilbetrieben: Abgrenzungsprobleme und Gestaltungspotenzial, GStB 2010, 382; HILLER, Rückbehalt von Grundstücken, HLBS-Report 2010, 146; MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, Stuttgart, 10. Aufl. 2010; KAMPE, Die (neue) Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) – Was hat sich wirklich geändert?, HLBS-Report 2011, 12; SIEBENHÜTER, Wahlrecht bei Betriebsveräußerungsgewinnen, EStB 2011, 92; WENDT, Fortführungsfiktion bei Betriebsverpachtung und Betriebsunterbrechung nach § 16 Abs. 3b EStG, FR 2011, 1023; FELS-MANN, Besteuerung der Land- und Forstwirte, St. Augustin (Loseblatt); LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, München (Loseblatt); NÖCKER, Beginn der Betriebsaufgabe, jurisPR-SteuerR 15/2012, Anm. 3.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 14
I. Grundinformation zu § 14

- 1 Die durch das EStG 1934 eingeführte Vorschrift regelt klarstellend, dass Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe des land- und forstw. Betriebs oder Teilbetriebs oder eines land- und forstw. Mitunternehmeranteils zu den Einkünften aus LuF gehören (Satz 1). Diese Gewinne werden daher bei allen betrieblichen Einkunftsarten gleichermaßen erfasst (s. § 16 und § 18 Abs. 3). Über die in Satz 2 enthaltene Verweisung auf § 16 gelten die dort enthaltenen Sonderregelungen auch für die land- und forstw. Betriebsveräußerungs- und -aufgabegewinne. Insofern gelten die Erläuterungen zu § 16 grds. entsprechend. Nachfolgend sind in erster Linie die Besonderheiten im Bereich der LuF dargestellt. Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 gilt nur, wenn der Freibetrag nach § 14a Abs. 1 nicht gewährt wurde. Dieser Ausschluss war nur bis zum VZ 2000 von Bedeutung, weil der erhöhte Freibetrag nach § 14a Abs. 1 lediglich auf Veräußerungen nach dem 30.6.1970 und vor dem 1.1.2001 anzuwenden war. Die StErmäßigungen des § 34 Abs. 1 und 3 sind anzuwenden; insoweit verweist § 34 Abs. 2 Nr. 1 auf § 14.

2 **II. Rechtsentwicklung des § 14**

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBL. I 1925, 189): Das Gesetz enthielt keine Bestimmung über die StPflcht bei Veräußerung von land- und forstw. Betrieben.

Der RFH hat gleichwohl die StPflcht solcher Gewinne in entsprechender Anwendung des § 30 EStG 1925 (= § 16 EStG 1934 ff.) schon unter der Herrschaft des damaligen Rechts bejaht (vgl. RFH v. 4.12.1929, RStBl. 1930, 196; v. 29.10.1930, StuW 1931 Nr. 23; BFH v. 27.8.1964 – IV 214/63 U, BStBl. III 1964, 627).

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBL. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Erstmals wurde eine gesetzliche Regelung eingeführt. In der Begründung zu § 14 EStG 1934 (RStBl. 1935, 41) wird hierzu bemerkt:

„§ 14 folgt der Rechtsprechung des RFH zu § 30 EStG 1925, wonach auch Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs steuerpflichtig sind. Nach Abs. 1 gehören auch Gewinne, die bei der Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder Teilbetriebs erzielt werden, zu den Einkünften aus LuF. Bei Berechnung dieser Gewinne ist § 16 Abs. 3 entsprechend anzuwenden.“

StÄndG 1965 v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Aufgrund des RegE eines Gesetzes zur Änderung des EStG, KStG, des SparprämienG und anderer Gesetze (s. BTDrucks. IV/2400, 68) wurden durch Verweisung auf § 16 die Unterschiede beseitigt, die hinsichtlich der stl. Behandlung von Gewinnen aus der Veräußerung von land- und forstw. Betrieben und Teilbetrieben gegenüber der Veräußerung gewerblicher Betriebe oder eines der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens (§§ 16, 18 Abs. 3) bestanden. § 14 war in der neuen Fassung erstmals für den VZ 1965 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 EStG 1965).

2. StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373): Aus bestimmten agrarpolitischen Gründen sind gem. § 14a Vergünstigungen bei der Veräußerung von land- und forstw. Betrieben eingeführt worden (s. § 14a Anm. 2); deswegen wurde in § 14 ein Kumulierungsverbot hinsichtlich der Freibeträge nach §§ 16, 14 und § 14a aufgenommen (s. Begr. zum RegE eines 2. StÄndG 1971, BTDrucks. VI/1901, 11); s. § 14a Anm. 24. § 14 war in der neuen

Fassung erstmals für den VZ 1971 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 idF des 2. StÄndG 1971).

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Änderung von § 14 Satz 2 mit Wirkung ab VZ 1999, die sich nach der Begründung als „redaktionelle Folgeänderung wegen Beibehaltung des Freibetrags für Gewinne aus Betriebsveräußerung oder -aufgabe nach § 16 Abs. 4 EStG und Berichtigung eines nicht mehr zutreffenden Rechtsfolgenverweises“ darstellen sollte (BTDruks. 14/443 zu Art. 1 Nr. 23).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 14

3

Die Bedeutung des § 14 liegt in der „Klarstellung des allgemeinen, aus dem Aufbau des EStG zu entnehmenden Grundsatzes, dass bisher nicht realisierte Gewinne spätestens im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs versteuert werden müssen“.

BFH v. 27.8.1964 – IV 214/63 U, BStBl. III 1964, 627; v. 3.6.1965 – IV 351/64 U, BStBl. III 1965, 576; v. 16.9.1966 – VI 118-119/65, BStBl. III 1967, 70 (71); v. 23.2.1989 – IV R 58/87, BStBl. II 1989, 709 (711); vgl. auch in Abgrenzung zur Entnahme BFH v. 18.5.1983 – I R 5/82, BStBl. II 1983, 771: Erfassung der stillen Reserven.

Zielsetzung des § 14 ist im Zusammenhang mit § 16 Abs. 4 und § 34 die Milderung der Besteuerung zusammengeballter Einkünfte, die vor allem aus der Aufdeckung stiller Reserven resultieren (BFH v. 1.2.1989 – VIII R 33/85, BStBl. II 1989, 458; v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123, mwN). Im Hinblick auf die entsprechenden Regelungen in § 16 und § 18 Abs. 3 dient § 14 der Gleichstellung aller betriebl. Einkunftsarten hinsichtlich der Privilegierung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen (s. auch § 16 Anm. 3–5). § 14 grenzt zu diesem Zweck bestimmte, an sich bereits nach § 13 Abs. 1 und 2 stpfl. Einkünfte ab. Die Differenzierung dient als Grundlage für den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 und damit als grundlegende Abgrenzung für die ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 (BFH v. 18.2.1971 – IV R 206/67, BStBl. II 1971, 485) bzw. in sonstiger Hinsicht (zB § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2: bei abweichendem Wj. ist keine Aufteilung wie bei laufenden Gewinnen aus LuF vorgesehen, dazu BFH v. 5.11.1981 – IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158).

Die Verfassungsmäßigkeit des § 14 unterliegt uE keinen durchgreifenden Bedenken (ausführl. SCHOLTZ, FR 1983, 469).

Einstweilen frei.

4

IV. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des § 14

5

Der sachliche Geltungsbereich des § 14 erfasst unmittelbar die ESt, über § 8 Abs. 1 KStG gilt § 14 grds. auch für die KSt, sofern das entsprechende KStSubjekt nicht kraft Gesetzes (§ 8 Abs. 2 KStG) nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen kann, weil es nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet ist (s. auch § 13 Anm. 4). Im Bereich der KSt kommt allerdings die Hauptfolge des § 14, die ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 nicht in Betracht (s. § 34 Anm. 6). Entsprechendes gilt entgegen BFH v. 8.5.1991 (I R 33/90, BStBl. II 1992, 437; anders und richtig Vorinstanz FG München v. 11.12.1989 – 15 K 3354/89, EFG 1990, 381; s. auch GMACH, BB 1992, 548) wegen des Bezugs auf natürliche Personen im Hinblick auf § 16 Abs. 4, s. R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStH 2008.

Auf die Gewinnermittlungsart kommt es für die Anwendung von § 14 nicht an. Dies folgt schon aus dem Gesichtspunkt, dass die Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 3 und § 13a nur den ansonsten durch Bestandsvergleich ermittelten laufenden Gewinn ersetzen (vgl. schon zur VOL BFH v. 12.4.1956 – IV 84/55 U, BStBl. III 1956, 164; BFH v. 3.6.1965 – IV 351/64 U, BStBl. III 1965, 576/7). Gewinne aus der Veräußerung eines Betriebs unterfallen daher nicht § 13a Abs. 6 Nr. 2, sondern § 14. Zur Anwendung des § 14 müssen Stpfl. mit Einnahmenüberschussrechnung oder Durchschnittssatzgewinnermittlung aber zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG übergehen (Vor §§ 4–7 Anm. 46).

Im Beitrittsgebiet ist § 14 ab dem VZ 1991 uneingeschränkt anwendbar (Einigungsvertrag v. 31.8.1990, Anl. I Kapitel IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 141; zur Übergangszeit ausführl. die Vorkommentierung von GMACH im HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm, § 13 Anm. 6).

Dem persönlichen Geltungsbereich des § 14 unterfallen sowohl Betätigungen als Einzelunternehmer als auch von PersGes. Die Vorschrift gilt unmittelbar für unbeschränkt EStpfl. hinsichtlich ihrer im Inland erzielten land- und forstw. Einkünfte. § 14 gilt – ausweislich § 49 Abs. 1 Nr. 1 – auch für beschränkt Stpfl., wobei der Freibetrag nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4 gem. § 50 Abs. 1 Satz 3 ausgeschlossen ist; s. im Übrigen § 16 Anm. 12 ff.

6–10 Einstweilen frei.

V. Verhältnis des § 14 zu anderen Vorschriften

11 1. Verhältnis zu Gewinnermittlungsvorschriften

Verhältnis zu § 4a: Bei vom Kj. abweichenden Wj. einer LuF ist ein Veräußerungsgewinn (nicht ein Entnahmegewinn; s. FG Rhld.-Pf. v. 8.12.1993, EFG 1993, 511, rkr.) nach § 14 – ggf. gekürzt um einen Freibetrag – bei der Ermittlung des Einkommens nicht nach der Grundregel des § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 aufzuteilen, sondern gem. § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 dem Gewinn des Kj. hinzuzurechnen, in dem der nach § 4 Abs. 1 ermittelte Veräußerungsgewinn (s. Anm. 5) entstanden ist. Das ist gem. §§ 14 Satz 2, 16 Abs. 2 Satz 2 das Jahr, in dem der Gewinn nach den GoB realisiert ist. Es kommt daher weder auf den Abschluss des schuldrechtl. Verpflichtungsgeschäfts noch auf den Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung, sondern auf den Zeitpunkt der Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums auf den Erwerber an (s. schon BFH v. 30.6.1983 – IV R 113/81, BStBl. II 1983, 640).

Verhältnis zu §§ 6b, 6c: Die Reinvestitionsvergünstigung ist auch auf Gewinne aus der Veräußerung betrieblicher Einheiten anwendbar, sofern zum veräußerten BV nach diesen Vorschriften begünstigte WG gehören. Allerdings ist § 34 Abs. 1 Satz 4 zu beachten, wonach die ermäßigte Besteuerung insoweit entfällt. Reinvestitions- und Ersatzbeschaffungsrücklagen können bei Betriebsaufgabe oder -veräußerung steuerbegünstigt aufgelöst werden (s. § 6b Anm. 10 mwN).

12 2. Verhältnis zu anderen Vorschriften der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft

Verhältnis zu § 13: Die StBefreiung nach Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4 und der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 können nebeneinander beansprucht werden. Der erstgenannte Freibetrag wirkt sich bereits bei der Einkunftsermittlung aus, während

der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 erst bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wirksam wird (BFH v. 25.2.1988 – IV R 32/86, BStBl. II 1988, 827).

Verhältnis zu § 13a: § 13a betrifft die Ermittlung des laufenden Gewinns. Ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn iSd. § 14 ist besonders von der Ermittlung des laufenden Gewinns nach § 13a aufgrund Bestandsvergleichs zu ermitteln und erfordert insoweit einen Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 (Vor §§ 4–7 Anm. 46).

3. Verhältnis zu anderen Tatbeständen der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe (§§ 14a und 16) 13

Verhältnis zu § 14a: Die nur bis zum VZ 2000 geltenden besonderen Freibeträge nach § 14a Abs. 1–3 begünstigten unter bestimmten Voraussetzungen die Veräußerung oder Aufgabe eines land- und forstw. Betriebs im Ganzen (§ 52 Abs. 32 idF des Gesetzes v. 19.12.2000, BGBl. I 2000, 1790). Die Veräußerung eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einem land- und forstw. BV fiel nicht darunter. Der Tatbestand der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs im Ganzen nach § 14a Abs. 1–3 sowie der Tatbestand der Betriebsveräußerung iSd. § 14 entsprechen sich. Dem Stpfl. stand ein Wahlrecht zu, welchen Freibetrag er in Anspruch nehmen wollte, denn nach § 14 Satz 2 gilt § 16 mit der Maßgabe, dass der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 nicht zu gewährt ist, wenn der Freibetrag nach § 14a Abs. 1 gewährt wird (s. § 14a Anm. 24). Wegen des Bezugs des § 14a Abs. 4 und 5 auf laufende Gewinne bestehen insoweit keine Überschneidung mit § 14. Im Falle der Abfindung eines weichenden Erben mit einer wesentlichen Betriebsgrundlage darstellendem Grund und Boden in Zusammenhang mit einer vorweggenommenen Erbfolge ist bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 14a Abs. 4 aber keine an sich anzunehmende Betriebsaufgabe gegeben, weil dies den Wertungen des § 14a Abs. 4 zuwiderlaufen würde (BFH v. 9.5.1996 – IV R 77/95, BStBl. II 1996, 476; s. auch BFH v. 30.12.2004 – IV B 57/04, BFH/NV 2005, 1042; gilt selbst im Fall sehr starker Verringerung der Betriebsfläche; v. 5.5.2011 – IV R 7/09, BFH/NV 2011, 2007; die Hofstelle muss aber erhalten bleiben).

Verhältnis zu § 16: § 14 Satz 1 verdrängt den an sich nach § 14 Satz 2 ebenfalls anwendbaren § 16 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1. Im Übrigen gilt § 16 insgesamt entsprechend mit der einzigen bis zum VZ 2000 geltenden Ausnahme, dass der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 entfiel, wenn der Freibetrag nach § 14a Abs. 1 gewährt wurde. Soweit bei Veräußerung oder Aufgabe eines land- und forstw. Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils ein Gewinn aus der Mitveräußerung oder Entnahme einer Kapitalbeteiligung iSv. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b enthalten ist, verdrängt diese Vorschrift die Besteuerung nach § 14, obwohl sie nur auf § 16 Abs. 2 und 3 verweist (vgl. § 34 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2; s. ausführl. § 3 Nr. 40 Anm. 85 mwN; STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 132).

4. Verhältnis zu den Vorschriften über die Verlustberücksichtigung 14

Verhältnis zu § 10d: Ein Verlust, der sich bei Veräußerung eines land- und forstw. Betriebs oder Teilbetriebs ergibt, ist nach den allgemeinen Grundsätzen (vgl. § 10d Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1) mit positiven Einkünften aus LuF oder (so weit er diese übersteigt) anderen Einkünften des KJ. auszugleichen, in dem er entstanden ist. Veräußerungs- und Aufgabeverluste sind bei abweichenden Wj.

wie laufende Gewinne aufzuteilen (s. § 4a Anm. 72 mwN; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21 Rn. 38).

Über die Wirkung des Verlustausgleichs auf die Anwendung der Tarifvergünstigung nach § 34 Abs. 1 s. § 34 Anm. 19.

Verhältnis zu § 15 Abs. 4: Zu Verlusten aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung iSv. § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2 gehören auch Verluste aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs der gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung (BFH v. 1.7.2004 – IV R 67/00, BStBl. II 2010, 157; s. § 15 Anm. 1514). Da diese nur mit laufenden oder veräußerungs- und aufgabebedingten Gewinnen aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung ausgeglichen werden dürfen, bestehen keine Überschneidungen mit § 14.

Verhältnis zu § 55: Bei Veräußerung eines land- und forstw. Betriebs nach Einführung der Bodengewinnbesteuerung ist der zum AV gehörende Grund und Boden bei Berechnung des Veräußerungs- oder Entnahmegewinns mit den nach § 55 ermittelten fiktiven AK (§ 55 Abs. 2–4) oder ggf. mit dem höheren Teilwert (§ 55 Abs. 5) in die Berechnung des Werts des veräußerten oder aufgegebenen BV einzubeziehen (s. § 55 Anm. 8).

15 5. Verhältnis zu den Tarifvorschriften

Verhältnis zu § 34: § 14 bildet eine tatbestandliche Voraussetzung für die Annahme außerordentlicher Einkünfte iSv. § 34 Abs. 2 Nr. 1 und die ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 1 (Tarifabschwächung) oder § 34 Abs. 3 (ermäßigter durchschnittlicher StStz), denn § 34 Abs. 2 Nr. 1 bezieht sich ua. auf „Veräußerungsgewinne im Sinne der §§ 14 ...“. Eine gesonderte Prüfung der Außerordentlichkeit ist im Falle von Veräußerungsgewinnen nicht erforderlich; s. § 34 Anm. 39.

Verhältnis zu § 34a: Die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a gilt auch für Einkünfte aus LuF. Für Veräußerungsgewinne, bei denen der Stpfl. den Freibetrag nach §§ 14 Satz 2, 16 Abs. 4 oder die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 in Anspruch nimmt, ist sie gem. § 34a Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 aber ausgeschlossen. Dies gilt auch für den Veräußerungsgewinn, der nach Abzug des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 zu versteuern ist, der bei Inanspruchnahme des § 34 Abs. 3 die Höchstgrenze überschreitet oder der nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b dem Teileinkünfteverfahren unterliegt. Die Tarifbegünstigung nach § 34a ist für einen Veräußerungsgewinn mithin dann möglich, wenn er nicht aus dem Unternehmen entnommen wird (zB im Falle einer Teilbetriebsveräußerung oder Veräußerung eines im BV befindlichen Mitunternehmeranteils) und kein Antrag nach § 16 Abs. 4 oder § 34 Abs. 3 gestellt wurde. Sofern die Voraussetzungen für eine Tarifbegünstigung nach § 34a und für eine Begünstigung nach § 34 Abs. 1 erfüllt sind, kann der Stpfl. zwischen den Begünstigungen wählen (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290-a/07/10001, 2008/0431405, BStBl. I 2008, 838 – Tz. 4 ff.; zur Anwendung des § 34a im Bereich der LuF umfassend STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 51).

Verhältnis zu § 34b: Gewinne, die bei der Veräußerung oder Aufgabe eines forstwirtschaftlichen Betriebs oder Teilbetriebs für das stehende Holz erzielt werden, sind nach § 14 zu versteuern (R 14 Abs. 5 Satz 1 EStH 2011). Die Veräußerung von Grund und Boden einschließlich des Aufwuchses ist keine Holznutzung iSd. § 34b (vgl. BRDrucks. 54/11, 60; aA MITTERPLEININGER in LBP, § 14 Rn. 57).

Verhältnis zu §§ 34c, 34d: § 34d Abs. 1 Nr. 1 nimmt auch auf § 14 Bezug. Entsprechende Einkünfte aus einer in einem ausländ. Staat betriebenen LuF fallen daher grds. unter § 34c.

6. Verhältnis zum FELEG

16

Die über § 14 ausgelösten Vergünstigungen können neben der Produktionsaufgaberente und dem Ausgleichsgeld nach dem FELEG gewährt werden. Die Ansprüche aus der Produktionsaufgaberente sind nicht in den Betriebsaufgabege-
winn einzubeziehen (NACKE in BLÜMICH, § 13 Rn. 198; näher zum FELEG s. § 13 Anm. 115 f. und § 3 Nr. 27 Anm. 10 ff.).

VI. Verfahrensfragen

17

Die Eröffnung, Verlegung oder Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ist nach § 138 Abs. 1 und 3 AO innerhalb eines Monats auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck regelmäßig der Gemeinde, ausnahmsweise dem zuständigen FA mitzuteilen. Darunter fällt angesichts des Gesetzeswortlauts aber nicht die Veräußerung eines Betriebs (aA NACKE in BLÜMICH, § 14 Rn. 9).

Besteuerungszeitpunkt: Ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn wird im Rahmen des Veranlagungsverfahrens (§§ 25–28) in dem VZ besteuert, in dem der Land- und Forstwirt den Gewinn bezogen hat. Die für land- und forstw. Betriebe mit einem vom Kj. abweichenden Wj. gem. § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 vorgeschriebene Aufteilung gilt gem. § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 nicht für Veräußerungsgewinne.

Im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus LuF ist auch der Tatbestand eines Gewinns iSd. § 14 durch Feststellungsbescheid gesondert und einheitlich festzustellen (§§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 AO). Im Feststellungsverfahren ist bezüglich § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4 nur der Umfang der Beteiligung des Feststellungsbeteiligten am Veräußerungsgewinn festzustellen; über die Höhe des Freibetrags wird bei der Veranlagung zur ESt entschieden, weil es hierbei auf die persönlichen Merkmale des Stpfl. ankommt (s. ausführl. § 16 Anm. 45 und § 16 Anm. 702).

Einstweilen frei.

18

VII. Zurechnung des Veräußerungsgewinns

19

Der Gewinn aus der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs usw. ist grds. dem Veräußerer (oder dem den Betrieb Aufgebenden) als dessen zivilrechtl./wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen. Dies kann auch eine PersGes./Mitunternehmerschaft sein. Zur Zurechnung land- und forstw. Einkünfte allgemein s. § 13 Anm. 27 ff.

Im Rahmen von besonderen Formen der Einkunftserzielung in der Land- und Forstwirtschaft (Betriebsverpachtung, Wirtschaftsüberlassung, Nießbrauch usw., s. § 13 Anm. 45 ff.) erzielt bei der Veräußerung des Eigentumsbetriebs (im Gegensatz zu Betrieben auf der Grundlage von Nutzungsrechten) ebenfalls der Eigentümer den Veräußerungsgewinn. Erwirbt jemand zB im Wege vorweggenommener Erbfolge einen land- und forstw. Betrieb unter dem

Vorbehalt des Nießbrauchs des bisherigen Eigentümers und veräußert er während der Dauer des Nießbrauchs den land- und forstw. Betrieb weiter, ist der erzielte Veräußerungsgewinn ihm zuzurechnen (BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772).

Ein nach Erbfall erzielter Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn wird idR den Erben des land- und forstw. Betriebs entsprechend ihrer Erbquoten zugerechnet. Bei Erbfolge nach der HöfeO oder einer entsprechenden landesrechtl. Erbregelung, die eine Aufteilung des Hofes vermeiden soll, entsteht keine Mitunternehmerschaft hinsichtlich des Hofes, da dieser nur einem Erben zugewiesen wird (zu den landesrechtl. Besonderheiten der Erbfolge im Bereich der LuF s. BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242-7/06, BStBl. I 2006, 253 – Tz. 75). Die Anteile der Miterben am hoffreien Vermögen, die nicht Hoferben sind, gelten mit dem Erbfall als aus dem BV entnommen. Der Entnahmegewinn ist nach der Verwaltungsauffassung dem Erblasser zuzurechnen, obgleich dieser keinen Entnahmetatbestand verwirklicht hat (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2-S 2242-7/06, BStBl. I 2006, 253 – Tz. 78). Überzeugender ist daher die von der Gegenauffassung vertretene Zurechnung beim betreffenden Miterben (KEMPERMANN, FR 1991, 585; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 14 Rn. 21). Ansonsten sind Miterben grds. zunächst Mitunternehmer; die Erbauseinandersetzung ist demnach grds. als entgeltlicher Veräußerungsvorgang zu behandeln (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837). Dies gilt grds. auch bei Vorliegen einer den land- und forstw. Betrieb betreffenden Teilungsanordnung (vgl. BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850; ferner BMF v. 14.3.2006 – IV B 2-S 2242-7/06, BStBl. I 2006, 253 – Tz. 67 f., dort Tz. 60 ff. auch zu Vermächtnissen). Die Aufdeckung stiller Reserven kann jedoch durch Realteilung der Erbengemeinschaft vermieden werden (dazu STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 15 Rn. 236 ff., Kap. 50 Rn. 164 ff.; zur Erbauseinandersetzung ferner § 16 Anm. 83 ff.; zur Realteilung Anm. 71). Ein Spitzenausgleich oder Abfindungszahlungen führen dabei zu AK des Leistenden und einem Veräußerungserlös des Empfängers (MITTERPLEININGER in LBP, § 14 Rn. 171). Die FinVerw. erkennt bezüglich der Zurechnung des laufenden Gewinns eine zivilrechtl. verbindliche Auseinandersetzung der Miterben stl. rückwirkend auf den Zeitpunkt des Erbfalls an, sofern sie binnen sechs Monaten nach dem Erbfall erfolgt (BMF v. 14.3.2006, IV B 2-S 2242-7/06, BStBl. I 2006, 253 – Tz. 8). Wenn sich die Miterben bereits vor der Auseinandersetzung entsprechend einer Teilungsanordnung verhalten und die tatsächliche Auseinandersetzung binnen angemessener Frist vornehmen, akzeptiert die FinVerw. auch längere Zeiträume (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2-S 2242-7/06, BStBl. I 2006, 253 – Tz. 67). Die Vereinfachungsregelung gilt allerdings nur für die Verteilung der laufenden Einkünfte. Sie greift nicht, sofern vor einer tatsächlichen Auseinandersetzung eine Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs erfolgt.

20–24 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Satz 1:
Veräußerungsgewinne als Bestandteil der Einkünfte
aus Land- und Forstwirtschaft**

I. Veräußerung iSv. Satz 1

25

Nach Satz 1 gehören auch Gewinne aus der Veräußerung betrieblicher Einheiten zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Betriebsaufgabegewinne werden in Satz 1 nicht erwähnt. Sie werden über die Verweisung auf § 16 Abs. 3 in Satz 2 erfasst (s. Anm. 65 f.). Eine Veräußerung iSv. Satz 1 liegt vor, wenn entgeltlich das (wirtschaftliche) Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Betriebs oder Teilbetriebs, verkörpert in den WG des land- und forstw. BV, bzw. ein Anteil an einem land- und forstw. BV in einem einheitlichen Vorgang auf einen Erwerber übertragen werden und dabei ein Gewinn/Verlust erzielt wird (BFH v. 18.3.1985 – IV R 88/81, BStBl. II 1985, 508; v. 12.5.2011 – IV R 37/09, BFH/NV 2012, 41; s. ausführl. zu den einzelnen Merkmalen des Veräußerungsbegriffs § 16 Anm. 60 ff.).

Maßgeblich ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. Das zivilrechtl. Verpflichtungsgeschäft ist nicht ausschlaggebend (s. § 16 Anm. 127 mwN). Eine zivilrechtl. vereinbarte zeitliche Rückbeziehung einer Betriebsveräußerung ist estrechtl. unbeachtlich (BFH v. 21.12.1972 – IV R 194/69, BStBl. II 1973, 389; v. 14.1.2010 – IV R 13/06, BFH/NV 2010, 1483).

Kennzeichen einer Betriebsveräußerung ist die Entgeltlichkeit der Übertragung (s. dazu ausführl. § 16 Anm. 62). Im Falle von Unentgeltlichkeit liegt keine Veräußerung vor. Unentgeltlich ist neben der Schenkung insbes. der Erbfall (zur Unentgeltlichkeit im Falle vorweggenommener Erbfolge, speziell zur Frage, wann eine Entgeltlichkeit begründende Gegenleistung vorliegt, s. § 13 Anm. 51).

Unentgeltliche Übertragung von Teilen des Betriebsvermögens: Die unentgeltliche Übertragung des gesamten lebenden und toten Inventars eines land- und forstw. Betriebs bei gleichzeitiger Verpachtung des Grund und Bodens sowie der Betriebsgebäude an den Erwerber ist keine Betriebsveräußerung. Die Übertragung des Inventars stellt vielmehr eine – gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 mit dem Teilwert zu bewertende – Entnahme dar (BFH v. 19.2.1976 – IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415; zum Verpächterwahlrecht auf Betriebsaufgabe s. Anm. 66 und 84).

Bei teilentgeltlicher Übertragung, wie sie zB bei gemischter Schenkung/vorweggenommener Erbfolge/Erbaueinandersetzung mit Abstandszahlungen und Gleichstellungsgeldern, Abfindungen, Übernahme von Verbindlichkeiten, die nicht zum übertragenen BV gehören, vorkommt, kann ein unter § 14 fallender Veräußerungsgewinn entstehen. Dies ist der Fall, sofern angesichts der notwendigen einheitlichen Betrachtung (Einheitstheorie) des Vorgangs das Entgelt für den Betrieb den Buchwert und die Veräußerungskosten übersteigt (ausführl. zur Einheitstheorie mwN und zur Behandlung teilentgeltlicher Übertragungen § 16 Anm. 76). Bei Nichtübersteigen entsteht jedoch kein Veräußerungsverlust (MÄRKLE/HILLER, 10. Aufl. 2010, Rn. 370).

Die Betriebsverpachtung oder Wirtschaftsüberlassung ist keine Betriebsveräußerung (s. § 13 Anm. 45 ff.), denn hier verbleiben die wesentlichen Be-

triebsgrundlagen beim Nutzungsüberlassenden (zum Verpächterwahlrecht auf Betriebsaufgabe s. Anm. 66 und 84).

Einbringungsvorgänge: Zur Behandlung der Einbringung eines land- und forstw. Betriebs in eine KapGes./PersGes. als Veräußerung s. die entsprechend geltenden Erläuterungen unter § 16 Anm. 100 ff. Sofern der einbringende Land- und Forstwirt seinen Gewinn nach § 13a ermittelt hat, ist ebenso wie im Falle der vorherigen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 die Aufstellung einer Einbringungsbilanz erforderlich (MITTERPLEININGER in LBP, § 14 Rn. 13).

II. Die einzelnen Veräußerungstatbestände des Satzes 1

26 1. Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

Der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs entspricht dem gleichlautenden Begriff in § 13 Abs. 1 Satz 1 (ausführl. zum Betriebsbegriff s. Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff. sowie § 16 Anm. 115). Eine gesetzliche Mindestgröße oder ein voller Besatz (Betriebsgebäude, Inventar) als Bedingung für die Annahme eines land- und forstw. Betriebs existiert zwar nicht. Ein Betrieb der LuF scheidet jedoch aus, wenn von Anfang an wegen einer sehr geringen Nutzfläche nur Erträge in der Größenordnung von Eigenbedarfszwecken erzielt werden können. Die Eigenschaft als land- und forstw. Betrieb geht indes nicht verloren, wenn nach einer ständigen Betriebsverkleinerung eine ertragreiche Bewirtschaftung nicht mehr möglich ist (BFH v. 5.5.2011 – IV R 48/08, BStBl. II 2011, 792). Zwar nimmt die Rechtspraxis bei sehr kleinen Betrieben regelmäßig Liebhaberei an (näher § 13 Anm. 41). Die Gewinnerzielungsabsicht ist jedoch keine Voraussetzung für das Bestehen eines Betriebs. Entfällt für einen land- und forstw. Betrieb nachträglich die Gewinnerzielungsabsicht, führt dieser Umstand allein nicht zur Betriebsaufgabe. Das im Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei vorhandene BV ist aber für eine künftige Besteuerung der stillen Reserven festzuschreiben (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982), denn die Veräußerung oder Aufgabe eines Liebhabereibetriebs fällt unter § 14. Dem Stpfl. steht ein Wahlrecht zu, jederzeit die Aufgabe des Liebhabereibetriebs zu erklären (s. § 13 Anm. 41 mwN).

Ein Betrieb im Aufbau kann schon ein Betrieb iSv. Satz 1 sein, sofern bei zielgerechter Weiterverfolgung des Aufbauplans ein selbständig lebensfähiger Organismus zu erwarten ist (BFH v. 7.11.1991 – IV R 50/90, BStBl. II 1992, 380; v. 29.3.2001 – IV R 62/99, BFH/NV 2001, 1248). Ein Betrieb der LuF kann somit schon im Falle bloßer Vorbereitungsmaßnahmen bestehen, die objektiv erkennbar auf die Aufnahme der werbenden betrieblichen Tätigkeit gerichtet sind, sofern ein endgültiger Beschluss zur Betriebsöffnung existiert (BFH v. 19.4.2007 – IV R 28/05, BStBl. II 2007, 704). Demzufolge besteht ein Betrieb iSv. Satz 1, sofern ein Landwirt einen weiteren selbständigen land- und forstw. Betrieb in der erklärten Absicht erwirbt, ihn alsbald als eigenständigen Betrieb zu bewirtschaften, selbst wenn die Absicht wieder aufgegeben wird, ihrer alsbaldigen Verwirklichung aber keine Hindernisse entgegen standen (BFH v. 17.6.1993 – IV R 110/91, BStBl. II 1993, 752). Der Erwerb verpachteter Flächen kann allerdings nur als Vorbereitung einer werbenden land- und forstw. Tätigkeit qualifiziert werden, wenn der Erwerber die Pachtverträge zum frühestmöglichen Zeitpunkt kündigt (BFH v. 19.7.2011 – IV R 10/09, BStBl. II 2012, 93).

Wesentliche Betriebsgrundlagen: Die Betriebsveräußerung setzt die entgeltliche Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber voraus. Im Bereich der LuF sind das die WG, die entweder für die Führung des land- und forstw. Betriebs von ihrer Funktion her wesentlich sind oder die erhebliche stille Reserven bergen (zum Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage, insbes. zur gebotenen quantitativen und funktionalen Betrachtungsweise, s. § 16 Anm. 121).

Beispiele : Bei land- und forstw. Eigenbetrieben gehören zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen vor allem die Nutzflächen, sofern sie nicht nach Umfang (weniger als 10%, s. BFH v. 28.3.1985 – IV R 88/81, BStBl. II 1985, 508; v. 1.2.1990 – IV R 8/89, BStBl. II 1990, 428; v. 28.2.2005 – IV R 28/00, BFH/NV 2005, 1062, s. ausführl. Anm. 66) und Bonität von untergeordneter Bedeutung sind. Im Falle erheblicher stiller Reserven sind die Wirtschaftsgebäude quantitativ wesentliche Betriebsgrundlage. Unter funktionalen Gesichtspunkten sind sie es nicht, weil LuF auch mit Hilfe von Maschinenring und Lohnarbeiten betrieben werden kann (BFH v. 30.8.2007 – IV R 5/06, BStBl. II 2008, 113). Zum BV zählende Wohngebäude (s. § 13 Anm. 110) sind weder funktional noch – angesichts der StBefreiung des Entnahme- oder Veräußerungsgewinns in § 13 Abs. 4 Satz 5 und 6 – unter dem Gesichtspunkt stiller Reserven wesentliche Betriebsgrundlage eines land- und forstw. Betriebs. Kurzfristig und leicht wiederbeschaffbares AV wie Maschinen und Tiere sowie UV sind regelmäßig keine wesentliche Betriebsgrundlage. Ausnahmen sind möglich, zB die im Herdbuch eingetragene Kuhherde eines Grünlandbetriebs (STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 15), ein besonders wertvoller Zuchtbestand (GIERE, HLBS-Report 2009, 13 [17]) oder der im Betrieb erzeugte Weinbestand eines Winzers, weil all diese WG nicht oder zumindest nicht leicht wiederzubeschaffen sind. Eine Ausnahme gilt auch für Pachtbetriebe, deren AV bildendes lebendes und toten Inventar üblicherweise die wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373). Produktions- und Lieferrechte (Milchlieferrrechte, Zuckerrübenlieferrechte, Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform) waren unter funktionalen Gesichtspunkten wegen ihrer besonderen Bedeutung eines entsprechend ausgerichteten Betriebs regelmäßig dessen wesentliche Betriebsgrundlage (BFH v. 17.4.2007 – IV B 91/06, BFH/NV 2007, 1853; Milchquote ist eine wesentliche Betriebsgrundlage eines Milchviehbetriebs; aA wegen der Wiederbeschaffungsmöglichkeit STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 17). Im Hinblick auf das Auslaufen der Milch-Garantiemengen-VO am 31.3.2015 sowie der Zuckermarktordnung am 30.9.2015 kann dies für Lieferrechte indes nicht mehr gelten (GIERE, HLBS-Report 2009, 13 [17]).

Der Rückbehalt von Wirtschaftsgütern (Überführung in das PV, gesonderte Veräußerung, Überführung in ein anderes BV des Stpfl.), die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen im vorstehenden Sinn gehören, steht der Annahme einer Betriebsveräußerung nicht entgegen. Der Rückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlagen bei der Veräußerung schließt hingegen das Vorliegen einer begünstigten Betriebsveräußerung aus (zum Rückbehalt von WG bei Betriebsveräußerung ausführl. § 16 Anm. 128 sowie speziell zur LuF und dem hier bedeutsamen Rückbehalt von Flächen HILLER, HLBS-Report 2010, 146; GIERE, HLBS-Report 2009, 13 sowie Anm. 66).

Die Einstellung der land- und forstwirtschaftlichen Betätigung durch den Veräußerer ist nach Auffassung der Rspr. und FinVerw. keine Voraussetzung für die Anerkennung einer Betriebsveräußerung im Bereich der LuF, denn veräußerbar ist nur das BV, nicht die Betätigung als solche (BFH v. 28.3.1985 – IV R 88/81, BStBl. II 1985, 508; H 14 „Rückpacht“ EStH 2011: Veräußerung und anschließende Rückpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen steht der Annahme einer Betriebsveräußerung nicht entgegen). Insofern gelten im Bereich der LuF andere Grundsätze als im Bereich der §§ 15 und 18 (s. § 16 Anm. 135 ff. und § 18 Anm. 321 ff.; krit. zur abweichenden Behandlung der LuF KANZLER, FR

1996, 678: Veräußerung und Rückpacht ist lediglich Strukturwandel vom Eigentums- zum Pachtbetrieb; der Kritik zustimmend MITTERPLEININGER in LBP, § 14 Rn. 11). Da aber der Rückbehalt nicht wesentlicher Betriebsgrundlagen – im Bereich der LuF insbes. Flächen geringen Umfangs – die Annahme einer Betriebsveräußerung nicht hindert (s. Anm. 66), kann auch die Fortführung einer land- und forstw. Betätigung auf diesen Flächen durch den Veräußerer der Annahme einer steuerbegünstigten Betriebsveräußerung nicht entgegen stehen (glA STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 9; MÄRKLE/HILLER, 10. Aufl. 2010, Rn. 369). Dementsprechend ist es konsequent, die Einstellung der land- und forstw. Betätigung durch den Veräußerer für die Anerkennung einer Betriebsveräußerung im Bereich der LuF nicht vorzusetzen.

Betriebsveräußerung als Übertragung auf einen Erwerber: Der Tatbestand der Veräußerung eines ganzen Betriebs in der Weise, dass der Erwerber das Ganze als wirtschaftlichen Organismus fortführen kann, schließt begrifflich ein, dass Veräußerung und Übertragung an einen Erwerber, dh. nicht an eine Mehrzahl einzelner, nicht miteinander verbundener Personen erfolgt (s. § 16 Anm. 125 f., insbes. 127 mwN). Der Erwerber kann somit eine einzelne natürliche oder juristische Person oder aber eine Mehrheit miteinander verbundener Personen, zB eine Gesellschaft (GbR, OHG oder KG), dh. ein Subjekt sein, das in der Lage ist, einen land- und forstw. Betrieb zu führen. Veräußert der Landwirt seinen Betrieb nicht an einen, sondern an mehrere einzelne Erwerber, so handelt es sich entweder um eine Betriebsaufgabe (s. Anm. 65) oder um die nicht unter die §§ 14, 34 fallende Liquidation des Betriebs.

Die Fortführung des Betriebs durch den Erwerber ist für die Frage der Betriebsveräußerung unmaßgeblich. Entscheidend ist nur, dass der Erwerber den Betrieb fortführen könnte (BFH v. 28.3.1985 – IV R 88/81, BStBl. II 1985, 508; aA MITTERPLEININGER in LBP, § 14 Rn. 10, der für den Fall, dass der entgeltliche Erwerber den Betrieb nicht fortführt, statt einer Betriebsveräußerung eine Betriebsaufgabe annimmt).

27–28 Einstweilen frei.

29 2. Veräußerung eines Teilbetriebs

Land- und forstwirtschaftlicher Teilbetrieb ist ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil eines land- und forstw. Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist, dh., wenn von ihm seiner Struktur nach eine eigenständige betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden kann. Die Notwendigkeit einzelner Änderungen oder Ergänzungen schadet nicht. Die Beurteilung richtet sich nach den Verhältnissen beim Betriebsinhaber vor der Betriebsaufgabe. Ein Betrieb kann auch mehrere Teilbetriebe umfassen (BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373; v. 29.3.2001 – IV R 62/99, BFH/NV 2001, 1248; R 14 Abs. 3 EStH 2011).

Die bei gewerblichen Betrieben für die Annahme eines Teilbetriebs gültigen Indizien – wie örtliche Trennung, Verwendung anderer Betriebsmittel, anderes AV, selbständige Preisgestaltung, eigener Kundenstamm, eigenes Personal und eigene Buchführung – sind für land- und forstw. Teilbetriebe nur bedingt aussagekräftig (zum Begriff und den Merkmalen des gewerblichen Teilbetriebs s. umfassend § 16 Anm. 140 ff.; ferner GÜNTHER, GSTB 2010, 382). Es handelt sich um wichtige, aber nicht zwingende Indizien (KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 14 Rn. 6). Selbst ein voller landwirtschaftlicher Besatz (Betriebsgebäude, In-

ventar etc.) ist für einen land- und forstw. Teilbetrieb nicht zwingend erforderlich. Merkmale für das Vorhandensein eines Teilbetriebs können im Bereich der LuF zB sein: eigenständiger Verwalter, eigene ArbN, Vorhandensein von lebendem und totem Inventar, eigene Konten bei der Molkerei und der Zuckerfabrik, eigener Kundenkreis (BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373; v. 29.3.2001 – IV R 62/99, BFH/NV 2001, 1248). Erforderlich ist eine strukturelle Eigenständigkeit, nicht nur eine organisatorische (MITTERPLEININGER in LBP, § 14 Rn. 48).

Beispiele: Die Milchviehhaltung kann Teilbetrieb in diesem Sinne sein, nicht aber das Milchlieferungsrecht alleine (BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373; v. 17.4.2007 – IV B 91/06, BFH/NV 2007, 1853); ebenso zB der Weinbau, Obst-, Spargel-, Hopfenkulturen oder der Forstbetriebsteil, solange die Gebäude, Flächen und Maschinen entsprechend getrennt bleiben (STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 21; s. aber weitergehend FG Münster v. 2.4.2012 – 4 K 4247/10 AO, EFG 2012, 1467, rkr.: Im Verhältnis zur landwirtschaftlichen Nutzung ist eine vom selben Stpfl. betriebene Forstwirtschaft stets Teilbetrieb). Im Allgemeinen sind Nutzflächen für sich allein kein Teilbetrieb (BFH v. 9.7.1981 – IV R 101/77, BStBl. II 1982, 20; s. aber unten zu den Besonderheiten in der Forstwirtschaft). Ein Brennrecht mit Brennereinrichtung kann Teilbetrieb sein (RFH v. 14.1.1932, RStBl. 1932, 399), nicht hingegen das Brennrecht alleine, weil dadurch die Brennerei an sich nicht erlischt. Gleiches gilt für ein Fischereirecht und die Fischereieinrichtung (MITTERPLEININGER in LBP, § 14 Rn. 52). Nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 2 gilt als Teilbetrieb auch die das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer KapGes.

Besonderheiten in der Forstwirtschaft: In der Forstwirtschaft stellt die Veräußerung einer Teilfläche eines forstw. Betriebs bereits eine Teilbetriebsveräußerung dar, wenn sie räumlich zusammenhängt und eine gewisse Mindestgröße hat (s. § 13 Anm. 41). Dies beruht auf der Besonderheit, dass ein Betrieb der Forstwirtschaft im Wesentlichen auf natürlichem Wachstum gründet und selbst dann vorliegen kann, wenn über lange Zeiträume keine Bestandsbearbeitung stattfindet (BFH v. 5.11.1981 – IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158; v. 17.1.1991 – IV R 12/89, BStBl. II 1991, 566; H 14 „Teilbetrieb“ EStH 2011; ausführl. zum forstw. Teilbetrieb KANZLER, FR 1991, 395; PAPE, Inf. 1991, 270; WITTMER in LEINGÄRTNER, Kap. 44 Rn. 140 ff.). Ob es sich um einen aussetzenden oder einen Nachhaltsbetrieb handelt, ist für die Teilbetriebsbestimmung irrelevant (Begriffe s. § 13 Anm. 62). Erreicht die veräußerte Fläche nicht die für einen Teilbetrieb erforderliche Mindestgröße, so ist der erzielte Veräußerungsgewinn laufender Gewinn. Zum Vorteil des Stpfl. kann dann der Umstand wirken, dass laufender Gewinn in der Forstwirtschaft regelmäßig nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 auf mehrere VZ aufzuteilen ist. Für Veräußerungsgewinne iSd. § 14 gilt dies gem. § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 nicht (MITTERPLEININGER in LBP, § 14 Rn. 57).

Verpachtung unterbricht Teilbetriebseigenschaft: Der für die Annahme von Teilbetrieben erforderliche Zusammenhang wird durch die Verpachtung eines Teilbetriebs unterbrochen, aber nicht beendet. Während der Verpachtung entsteht ein eigenständiger Betrieb, der mit Pachtende wieder zum Teilbetrieb wird (BFH v. 30.5.2007 – IV B 93/06, BFH/NV 2007, 2051).

Einheitliches Wirtschaftsjahr und einheitliche Gewinnermittlung unschädlich: Sind die Teilbetriebsmerkmale erfüllt, so ist es unschädlich, dass die Gewinnermittlung für den Gesamtbetrieb einheitlich erfolgt und einheitlich von einem Wj. vom 1. Juli bis 30. Juni ausgeht (§ 4a Abs. 1 Nr. 1) oder die Zeit vom 1. Mai bis 30. April (Futterbau, § 8c Abs. 1 Nr. 1 EStDV), 1. Oktober bis 30. September (Forstwirtschaft, § 8c Abs. 1 Nr. 2 EStDV), 1. September bis 31. August (Weinbau, § 8c Abs. 1 Nr. 3 EStDV) zugrunde liegt. Die Notwendigkeit,

das Wj. für den veräußerten oder den verbleibenden Teil des Betriebs umzustellen, schließt die Eigenschaft eines Teilbetriebs nicht aus (BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373).

Nebenbetriebe iSv. § 13 Abs. 2 Nr. 1 können entweder selbständige Betriebe oder Teilbetriebe sein (zum Nebenbetriebsbegriff § 13 Anm. 106). Soweit die Teilbetriebseigenschaft wegen der Abhängigkeit eines Nebenbetriebs von der Urproduktion des Hauptbetriebs in Zweifel gezogen wird (MÄRKLE/HILLER, 10. Aufl. 2010, Rn. 385), ist dem entgegenzuhalten, dass es für die Teilbetriebs-eigenschaft lediglich auf eine der Struktur nach eigenständige betriebliche Tätigkeit ankommt. Wirtschaftliche Unabhängigkeit ist nicht erforderlich. Eine strukturell eigenständige betriebliche Tätigkeit ist bei Nebenbetrieben trotz ihrer Ausrichtung auf den Hauptbetrieb vorhanden, weil Voraussetzung der Nebenbetriebs-eigenschaft gerade die Trennbarkeit der Betätigung von den Aktivitäten des Hauptbetriebs ist. Der Nebenbetrieb muss daher gegenüber dem Hauptbetrieb eine gewisse Selbständigkeit ausweisen, die mindestens der Qualität eines Teilbetriebs entspricht (STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 16). Dementsprechend ist die Veräußerung eines Nebenbetriebs entweder die Veräußerung eines selbständigen Betriebs oder die Veräußerung eines Teilbetriebs iSv. Satz 1 (STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 22).

Die Veräußerung eines Teilbetriebs ist erfolgt, wenn die entsprechenden zum Teilbetrieb gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen entgeltlich übertragen werden; s. Anm. 26. Wird eine wesentliche Betriebsgrundlage des Teilbetriebs im verbleibenden Betrieb weiter verwendet oder in einen anderen (Teil-)Betrieb des Stpfl. verbracht, liegt keine begünstigte Teilbetriebsveräußerung vor (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409; v. 20.10.2011 – IV B 146/10, BFH/NV 2012, 410).

30 3. Veräußerung eines Anteils an einem land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen

Anteilsveräußerung klarstellend erfasst: Die Frage, ob auch die Veräußerung eines Anteils an einem land- und forstw. BV nach § 14 stpfl. ist, war früher umstritten, da § 14 in der bis zum StÄndG 1965 v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377, BStBl. I 1965; 217) geltenden Fassung – anders als § 16 – die Anteilsveräußerung nicht ausdrücklich erwähnte. RFH v. 15.1.1941 (RStBl. 1941, 410) und BFH v. 27.8.1964 (IV 214/63, BStBl. III 1964, 627) bejahten die Frage bereits vor dem StÄndG 1965 (zur Anteilsveräußerung ausführl. § 16 Anm. 270 ff.).

Der Anteil an einem land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen iSv. § 14 Satz 1 Var. 3 ist ein Mitunternehmeranteil an einem in Form einer Mitunternehmerschaft geführten land- und forstw. Betrieb. Als Rechtsformen kommen neben den PersGes. GbR, OHG und KG speziell in der Landwirtschaft die Landwirtschaftsgemeinschaften in Betracht (s. § 13 Anm. 27). Im Falle einer Erbengemeinschaft erzielen weichende Erben bei Erbaueinandersetzen gegen Abfindungen in Ansehung eines vorhandenen land- und forstw. Betriebs ggf. Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, anders bei Realteilung (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 2).

Anwendungsfälle der Anteilsveräußerung: Die Veräußerung des Anteils an einem land- und forstw. BV ist die entgeltliche Übertragung des zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums am Mitunternehmeranteil in einem einheitlichen Vorgang auf einen einzigen Erwerber (ausführl. § 16 Anm. 287). Sie kann zB an-

lässlich eines Gesellschafterwechsels, der Aufnahme zusätzlicher Gesellschafter, des Ausscheidens oder Todes eines Gesellschafters, Änderung der Beteiligungsverhältnisse, Begründung von Unterbeteiligungen oder der Liquidation der Gesellschaft auftreten (STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 53). Ein weiteres Beispiel ist das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer zweigliedrigen Gesellschaft durch Anteilsübertragung auf den anderen Gesellschafter (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269).

Gegenstand der Veräußerung ist der Anteil an einem land- und forstw. BV, nicht an einem land- und forstw. Betrieb (zB BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 891, dort auch zum SonderBV). Zum einen grenzt dies die Betriebsveräußerung durch die Mitunternehmerschaft ab, ein Fall, der unter die Betriebsveräußerung fällt (s. zB BFH v. 5.7.2005 – VIII R 65/02, BStBl. II 2006). Andererseits macht das Merkmal deutlich, dass estrechtl. Gegenstand eines Kaufs nicht der Mitunternehmeranteil, sondern die in dem Mitunternehmeranteil repräsentierten Anteile an den vorhandenen WG sind.

Umfasst ein Mitunternehmeranteil auch Sonderbetriebsvermögen, so ist die Anteilsveräußerung nur begünstigt, wenn das eine wesentliche Betriebsgrundlage bildende SonderBV mitveräußert wird (zB BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173, mwN). Die steuerneutrale Überführung in ein anderes BV des Stpfl. genügt nicht (zB BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229; MÄRKLE/HILLER, 10. Aufl. 2010, Rn. 376d). Bei Übernahme in das PV mit Aufdecken der stillen Reserven kommt allerdings die Aufgabe des Mitunternehmeranteils in Betracht (s. Anm. 70). Die isolierte Veräußerung des gesamten SonderBV fällt nur dann ausnahmsweise unter § 14 Satz 1 Var. 3, wenn es alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs umfasst oder ausnahmsweise als Teilbetrieb zu beurteilen ist (STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 54; zB von der Gesellschaft bewirtschaftetes Forstareal im SonderBV eines Gesellschafters). Zur Behandlung des SonderBV bei Anteilsveräußerung ausführl. § 16 Anm. 292 und § 16 Anm. 296 f.

Teilanteilsveräußerung führt zu laufendem Gewinn: Gegenstand der Veräußerung ist gem. § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der gesamte Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) eines Betriebs anzusehen ist. Mit dieser Änderung des § 16 durch das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) ist die Begünstigung der Teilanteilsveräußerung ab VZ 2002 entfallen (ausführl. § 16 Anm. 293 ff.).

Einstweilen frei.

31–32

III. Rechtsfolge des Satzes 1: Veräußerungsgewinne gehören zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft 33

Satz 1 bestimmt als Rechtsfolge, dass „zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ... auch Gewinne (gehören), die bei der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Anteils an einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens erzielt werden“. Die Vorschrift qualifiziert mithin Veräußerungsgewinne als Einkünfte aus LuF, sofern der Tatbestand des bei der Veräußerung eines land- und forstw. Betriebs usw. erzielten Gewinns erfüllt ist.

Das „Gehören“ meint die estrechtl. Erfassung des entsprechenden Gewinns bei den Einkünften aus LuF iSv. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bzw. § 2 Abs. 2 Nr. 1 und § 13.

Trotz der Wendung „gehören auch“, ist die Regelung nicht konstitutiv, denn die StPflcht von Veräußerungsgewinnen ergibt sich bereits aus § 2 (vgl. BFH v. 23.2.1989 – IV R 58/87, BStBl. II 1989, 709). Sie dient allerdings der Abgrenzung dieser speziellen Einkünfte aus LuF, um sie einer besonderen estrechtl. Sachbehandlung zugänglich zu machen. So ist bei abweichendem Wj. keine Aufteilung wie bei laufenden Gewinnen aus LuF vorgesehen (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2). Zudem unterliegen die Gewinne iSv. § 14 Satz 1 einer besonderen stl. Behandlung (zB § 14a Abs. 1–3, § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4, § 34 Abs. 1 und 3). Soweit auf Seiten des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind („Veräußerung an sich selbst“), gilt der Gewinn allerdings als laufender Gewinn (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 2 Satz 3, s. Anm. 72.)

34–40 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Satz 2: Verweisungen auf § 16

41

I. Bedeutung der Verweisungsnorm

Mit Satz 2 wird auf die einschlägigen Regelungen zur Veräußerung und Aufgabe eines Gewerbebetriebs verwiesen. Damit wird die lückenhafte Regelung zur Erfassung von Liquidationsgewinnen in Satz 1 vervollständigt. So ist etwa der Tatbestand der Betriebs- oder Teilbetriebsaufgabe nicht in Satz 1 geregelt, sondern nur über die Verweisung in Satz 2 zu erfassen. Da Satz 2 ganz allgemein die entsprechende Anwendung des § 16 anordnet, werden auch alle Änderungen und Ergänzungen dieser Vorschrift, die nach Inkrafttreten des § 14 Satz 2 geschaffen wurden, von der Verweisung erfasst (sog. dynamische Verweisung). Dies betrifft etwa die Betriebsaufgabefiktion in Entstrickungsfällen in § 16 Abs. 3a (s. Anm. 82), die Fortführungsfiktion in § 16 Abs. 3b (s. Anm. 84) und die Körperschaftsklausel in § 16 Abs. 5 (s. Anm. 90).

42

II. Verweisung auf § 16 Abs. 1

Die Tatbestände des § 16 Abs. 1 gelten über § 14 Satz 2 im Rahmen der Einkünfte aus LuF entsprechend.

Verweisung auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 (Betrieb/Teilbetrieb): Die Verweisung hat keine Bedeutung, da Satz 1 bereits die Einbeziehung von Veräußerungen des land- und forstw. Betriebs/Teilbetriebs anordnet.

Verweisung auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 (Kapitalgesellschaft): Die Veräußerung der Beteiligung an einer KapGes., die das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfasst, gilt auch im Bereich der Einkünfte aus LuF (kraft gesetzlicher Fiktion) als Veräußerung eines Teilbetriebs, unter der Voraussetzung, dass die gesamte Beteiligung zum BV eines einzelnen Stpfl. oder einer PersGes. gehört und dass die gesamte Beteiligung im Laufe eines Wj. veräußert wird (ausführl. § 16 Anm. 160 ff.).

Verweisung auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 (Anteilsveräußerungen): Die Vorschrift bestimmt – über die Verweisung mit Wirkung auch für § 14 – als

Gegenstand der Veräußerung den gesamten Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist. Ein Bruchteil genügt nicht. Die Verweisung des § 14 Satz 2 auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA) ist im Bereich der LuF ohne Belang (BFH v. 18.10.1999 – GrS 2798, BStBl. II 2000, 123 [126]).

Verweisung auf § 16 Abs. 1 Satz 2 (Teilanteilsveräußerung führt zu laufendem Gewinn): Als dynamische Verweisung erfasst § 14 Satz 2 auch den durch das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) mit Wirkung ab Veräußerungen nach dem 31.12.2001 (§ 52 Abs. 34 Satz 1 idF des UntStFG) eingefügten § 16 Abs. 1 Satz 2. Danach sind Gewinne aus einer Teilanteilsveräußerung iSv. § 16 Satz 1 Nr. 2 und 3 laufende Gewinne. Bis zu dieser Rechtsänderung war die Teilanteilsveräußerung stbegünstigt (zB BFH v. 16.9.2004 – IV R 11/03, BStBl. II 2004, 1068; s. zu den Einzelheiten ausführl. § 16 Anm. 381 ff.).

III. Verweisung auf § 16 Abs. 2 Sätze 1 und 2: Veräußerungsgewinn

1. Begriff des Veräußerungsgewinns

43

Veräußerungsgewinn ist nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 2 Satz 1 der Betrag, um den der Veräußerungspreis (s. Anm. 46) nach Abzug der Veräußerungskosten (s. Anm. 47) den (nach § 4 Abs. 1 ermittelten) Wert des BV (s. Anm. 48) oder den Wert des Anteils am BV übersteigt (ausführl. § 16 Anm. 400 ff.). Der Gewinn aus der Auflösung stfreier Rücklagen gehört ebenfalls zum Veräußerungsgewinn.

Beispiele sind Rücklagen iSv. § 6b (R 6b.2 Abs. 10 Satz 5 EStH 2011); Rücklagen iSv. § 6c; Rücklagen für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStH 2011 (BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 382); Rücklagen aufgrund des Baumschülerlasses (zuletzt BMF v. 8.9.2009 – IV C 2-S 2163/09/10001, 2009/0335430, BStBl. I 2009, 927); Rücklagen nach § 3 ForstSchAusglG (s. § 13 Anm. 63).

Abgrenzung zum laufenden Gewinn: Die Vergünstigung nach §§ 14, 34 Abs. 1 und 3 bezieht sich nur auf den „bei“ der Veräußerung und in sachlichem (zeitlich allein genügt nicht) Zusammenhang mit dieser erzielten Gewinn, nicht dagegen auf den (vom Beginn des Wj. bis zur Veräußerung des Betriebs erzielten) laufenden Gewinn, der getrennt davon zu ermitteln ist. Mit der Betriebsveräußerung endet das Wj. des abziehenden Land- und Forstwirts, der Veräußerungsgewinn ist getrennt vom laufenden Gewinn zu ermitteln und in vollem Umfang in dem Kj. zu erfassen, in dem er entstanden ist (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2; s. Anm. 11). Bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a) erfassen diese Durchschnittssätze nur den laufenden Gewinn (BFH v. 20.4.1995 – IV R 7/93, BStBl. II 1995, 708).

Einstweilen frei.

44–45

2. Berechnung des Veräußerungsgewinns

a) Bestandteile des Veräußerungsgewinns

46 aa) Veräußerungspreis

Gegenleistung als Veräußerungspreis: Der gesetzlich nicht definierte Veräußerungspreis ist Ausgangsgröße für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns. Veräußerungspreis ist alles (Kaufpreis und andere Vorteile), was der Veräußerer anlässlich der Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs und in wirtschaftlichem Zusammenhang mit diesem Vorgang als Gegenleistung für die darin gebundenen WG erhält (s. ausführl. § 16 Anm. 405).

Besonderheiten in der Landwirtschaft: Bei Veräußerung eines land- und forstw. Betriebs ergeben sich hinsichtlich der Gestaltung des Veräußerungspreises mitunter Besonderheiten, die bei Gewerbebetrieben unüblich sind. Für „Geil und Gare“ (optimaler Bodenzustand) gezahlte Vergütungen sind als Teil des Kaufpreises für den Grund und Boden zu behandeln (BFH v. 20.5.1965 – IV 43/65 U, BStBl. III 1965, 446; R 14 Abs. 1 Satz 4 EStH 2011). Für die stehende Ernte und das Feldinventar vereinbarte Entschädigungen zählen ebenfalls zum Veräußerungserlös (R 14 Abs. 2 Satz 6 EStH 2011; STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 99). Unterliegt der Veräußerer der pauschalierenden Umsatzbesteuerung für Land- und Forstwirte nach § 24 UStG, so erhöht die in Rechnung gestellte USt den Veräußerungsgewinn (s. FinMin. NRW v. 20.5.1969 – S 2239-5-V B 1, ESt-Kartei NW (alt) §§ 14, 14a EStG A Nr. 10). Nach Veräußerung des land- und forstw. Betriebs gezahlte Subventionen, zB die Milchrente nach dem Gesetz zur Gewährung einer Vergütung für die Aufgabe einer Milcherzeugung für den Markt (MAVG v. 17.7.1984, BGBl. I 1984, 942) und der MilchaufgabevergütungsVO (MAVV) sind hingegen nicht Bestandteil des Veräußerungserlöses, sondern nachträgliche Einkünfte nach § 24 Nr. 2 (BFH v. 7.9.1989 – IV R 91/88, BStBl. II 1989, 975). Erträge aus Aberntungsrechten, die sich der Verkäufer eines land- und forstw. Betriebs für die Zeit nach der Veräußerung vorbehält, gehören ebenfalls nicht zum Veräußerungspreis. Es handelt sich ebenfalls um nachträgliche land- und forstw. Einkünfte iSv. § 24 Nr. 2, denn die betroffene stehende Ernte ist dann nicht Gegenstand des Veräußerungsgeschäfts (BFH v. 7.11.1991 – IV R 43/90, BStBl. II 1992, 398; NACKE in BLÜMICH, § 14 Rn. 48).

Besonderheiten in der Forstwirtschaft: Der für einen Betrieb der Forstwirtschaft gezahlte Veräußerungspreis setzt sich aus mehreren Bestandteilen zusammen: einem auf den Grund und Boden entfallenden Teil, wobei bei vor dem 1.7.1970 angeschafftem Grund und Boden § 55 zu beachten ist (s. dort), einem auf das stehende Holz entfallenden Teil sowie einem auf sonstige WG entfallenden Teil, zB auf das Jagdrecht, das estrechtl. ein selbständiges immaterielles WG bildet (s. § 13 Anm. 96). Zu Besonderheiten der Veräußerungsgewinnermittlung s. Anm. 53.

Aufteilung des Veräußerungspreises: Der Veräußerungspreis, den ein Land- und Forstwirt für die Veräußerung des Betriebs oder Teilbetriebs erzielt, muss ggf. aufgeteilt werden in den auf den Grund und Boden entfallenden Teil und den Preis für die sonstigen WG des BV oder PV (zB mitveräußertes Wohnhaus im PV). Das Erfordernis besteht ua. wegen der Reinvestitionsmöglichkeit nach §§ 6b, 6c, der Verlustklausel nach § 55 Abs. 6, wegen der Unterschiede bei Feststellung der AHK bei Grund und Boden und sonstigen WG und weil etwa Bodenschätze, die mit dem Betrieb veräußert werden, bei Entdeckung ins PV fallen

(BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449; v. 21.7.2009 – X R 10/07, BFH/NV 2010, 184; s. auch § 13 Anm. 23). Die Aufteilung hat sich in erster Linie an den Wertvorstellungen der beteiligten Partner zu orientieren, für die grds. jedenfalls bei einander fremden Dritten der Anschein der sachlichen Richtigkeit spricht. Die von den Vertragspartnern gewählte Aufteilung kann aber keine Anerkennung finden, wenn die vereinbarte Kaufpreisaufteilung den tatsächlichen Wertverhältnissen nicht gerecht wird (BFH v. 9.4.1987 – IV R 42/84, BFH/NV 1988, 37). In diesen Fällen ist die Aufteilung aufgrund objektiver Wertverhältnisse nach dem Verhältnis der Teilwerte der einzelnen WG vorzunehmen (NACKE in BLÜMICH, § 14 Rn. 40). Bestehen gewichtige Anhaltspunkte dafür, dass ein Überpreis ausschließlich für eines von mehreren EinzelWG gezahlt wurde, so ist der Überpreis allerdings allein diesem WG zuzurechnen (BFH v. 9.4.1987 – IV R 332/84, BFH/NV 1987, 763).

bb) Abzug von Veräußerungskosten

47

Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist gem. § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 2 Satz 1 der Veräußerungspreis um die „Veräußerungskosten“ zu kürzen (s. im Einzelnen § 16 Anm. 420).

Veräußerungskosten sind die durch die Veräußerung (wirtschaftlich) veranlassten Aufwendungen, die vom Veräußerer getragen werden und in einer „unmittelbaren sachlichen Beziehung“ zur Veräußerung stehen. Sie sind auch dann bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns abzuziehen, wenn sie bereits im VZ vor dem Entstehen des Veräußerungsgewinns angefallen und selbst fehlgeschlagen sind (Einschränkung des Abflussprinzips: BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637, mwN).

Beispiele: Als Veräußerungskosten kommen bei entsprechendem Veranlassungszusammenhang mit der Veräußerung zB in Betracht Notariatskosten, Gutachterkosten, Maklerprovisionen, Grundbuchgebühren, Fahrtkosten, Anwaltskosten für die Verkaufsberatung, selbst wenn die Veräußerung fehlschlägt (BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637), ebenso Anwalts- und Gerichtskosten bei Streitigkeiten über den Veräußerungsvorgang oder den Wert des BV (BFH v. 8.10.1997 – XI R 20/97, BFH/NV 1998, 701), GrESt sowie USt (BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563, anders aber bei § 24 UStG, s. BFH v. 20.4.1995 – IV R 7/93, BStBl. II 1995, 708), die im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung geleistete Abfindungszahlung an den Pächter eines Grundstücks zur Aufgabe seines Pachtrechts oder Abfindungszahlungen an ArbN (glA MITTERPLEININGER in LBP, § 14 Rn. 217; aA BFH v. 6.5.1982 – IV R 56/79, BStBl. II 1982, 691).

Keine Veräußerungskosten sind angesichts des privaten Veranlassungszusammenhangs hingegen die Ablösung einer auf dem Betrieb ruhenden Altenteilsverpflichtung (BFH v. 31.3.2004 – X R 66/98, BStBl. II 2004, 830), die Ablösung eines (privat eingeräumten) Nießbrauchs anlässlich der Veräußerung des nießbrauchsbelasteten Betriebs (BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772). Sind dem Stpfl. öffentliche Mittel stfrei zugeflossen und muss er sie im Fall einer Veräußerung des Betriebs zurückzahlen, so mindert diese Zahlung nicht den Veräußerungsgewinn, weil sie nicht mit diesem, sondern mit der stfreien Einnahme wirtschaftlich zusammenhängt (RFH v. 17.2.1943, RStBl. 1943, 387; aA MÄRKLE/HILLER, 10. Aufl. 2010, Rn. 373).

Das Verlustausgleichsverbot nach § 55 Abs. 6 ist für auf nach § 55 pauschal bewerteten GruBo entfallende Veräußerungskosten zu beachten. Es soll verhindern, dass es zur Berücksichtigung von reinen Buchverlusten kommt, die sich allein aus einer zu hohen pauschalen Ermittlung des Teilwerts ergeben (FG Ba.-Württ. v. 30.4.2012 – 6 K 3775/08, EFG 2012, 2088, rkr.).

48 **cc) Wert des veräußerten Betriebsvermögens**

Der Wert des veräußerten Betriebsvermögens ist im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns neben den Veräußerungskosten ebenfalls vom Veräußerungspreis abzuziehen. Die Ermittlung des Werts des veräußerten BV hat gem. § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 2 Satz 2 nach § 4 Abs. 1 zu erfolgen. Dies gilt auch für nicht buchführungspflichtige bzw. nicht buchführende Stpfl., die vor der Veräußerung zum BV-Vergleich übergehen müssen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 46; zu den Einzelheiten der Ermittlung des Werts des BV ausführl. § 16 Anm. 435 ff.; zu nachträglichen Änderung des Werts des BV § 16 Anm. 448).

Besonderheiten in der Land- und Forstwirtschaft: Der Wert des zum veräußerten BV gehörenden Grund und Boden ist bei Veräußerung oder Aufgabe eines land- und forstw. Betriebs seit dem 1.7.1970 in die Gewinnermittlung einzubeziehen. Über die Feststellung der AK für Grund und Boden, der mit Ablauf des 30.6.1970 zum AV eines land- und forstw. Betriebs gehört hat, s. § 55 Anm. 1 ff. Für das Beitrittsgebiet gelten die Verkehrswerte zum 1.7.1990 des Grund und Boden als Buchwerte. Für spätere Erwerbe ist der gemeine Wert (idR Verkehrswert) maßgeblich (BFH v. 12.12.1991 – IV R 53/90, BStBl. II 1992, 462: Pachtverträge über Grundstücke zu marktüblichen Konditionen keine wertbildenden Umstände). Der gemeine Wert lässt sich mit Hilfe der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertVO v. 19.5.2010, BGBl. I 2010, 639) festlegen, wobei für land- und forstw. Nutzflächen nach dem dort normierten Vergleichswertverfahren vorzugehen ist (zu Aufbau und Systematik der ImmoWertVO KAMPE, HLBS-Report 2011, 12). Bauerwartungsland ist anhand der prozentualen Stufungen, die die Gutachterausschüsse zur Verfügung stellen, mit einem Wert zwischen den für land- und forstw. Nutzflächen und Bauland maßgeblichen Preisen anzusetzen (STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 78). Alle WG des land- und forstw. BV, die mitveräußert oder zurückbehalten werden (zu Letzterem zB SCHOOR, Inf. 1996, 619), beeinflussen mit ihrem Buchwert den Veräußerungsgewinn. Solche WG sind zB auch Wirtschaftsgebäude, Betriebsvorrichtungen, der Maschinenbesatz oder Rechte wie das ein immaterielles WG bildendes Zuckerrüben- oder Milchlieferungsrecht.

Dem auf ein betriebliches Zucker- oder Milchlieferungsrecht entfallenden Veräußerungserlös ist im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Buchwert gegenüber zu stellen, der sich im Wege einer Buchwertabspaltung vom Buchwert des Grund und Bodens herausgebildet hat. Das Verlustausgleichsverbot des § 55 Abs. 6 ist zu beachten (BFH v. 9.9.2010 – IV R 2/10, BStBl. II 2011, 171; krit. GIÈRE in FELS-MANN, B 576q: Komplizierung der Besteuerung von Landwirten verbunden mit erheblicher Ungleichbehandlung).

Zur Viehbewertung s. § 13 Anm. 76.

49 Einstweilen frei.

50 **b) Besonderheiten bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten**

Auch nichtbuchführende Landwirte haben den bei Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder Teilbetriebs erzielten Gewinn nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 zu versteuern. Dies folgt schon daraus, dass die Gewinne nach § 14 nicht in laufenden Gewinnen enthalten sind und demnach etwa von der Gewinnermittlung nach § 13a nicht erfasst sein können (BFH v. 23.2.1989 – IV R 58/87, BStBl. II 1989, 709).

Die Berechnung eines Veräußerungsgewinns entspricht bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten grds. demjenigen in § 16 Abs. 2 Satz 1. Der Wert der WG des BV ist nach § 4 Abs. 1, dh. so zu ermitteln, wie er sich bei Anwen-

dung dieser Vorschrift für den Zeitpunkt der Veräußerung ergeben würde. Aufwendungen auf die WG sind mit den AK zu erfassen und ggf. unter Berücksichtigung der AfA nach amtlicher Tabelle bis zum Veräußerungszeitpunkt zu entwickeln (BFH v. 17.3.1988 – IV R 82/87, BStBl. II 1988, 770). Dabei kann jedoch nicht unterstellt werden, der Landwirt habe ihm eingeräumte Wahlrechte – zB im Rahmen der Viehbewertung, des Ansatzes von gWG und der Aktivierung von Feldinventar – bereits ausgeübt (BFH v. 24.9.1998 – IV R 65/96, BStBl. II 1999, 46; R 14 Abs. 1 Satz 5 EStH 2011; aA noch BFH v. 3.6.1965 – IV 180/61 U, BStBl. III 1965, 579). Die Buchwerte sind ggf. auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung zu schätzen (BFH v. 12.4.1956 – IV 84/55 U, BStBl. III 1956, 164), bei bereits vor dem 1.7.1970 zum BV gehörenden Grund und Boden ist § 55 zu berücksichtigen.

Ein Übergangsgewinn (zur Notwendigkeit des Übergangs s. Vor §§ 4–7 Anm. 46 mwN), der durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart verursacht wurde, ist laufender, tarifbesteufter Gewinn des letzten Wj. des Land- und Forstwirts, er gehört nicht zum Veräußerungsgewinn (s. ausführl. Vor §§ 4–7 Anm. 67 f. mwN und § 16 Anm. 435 mwN).

Einstweilen frei.

51–52

c) Besonderheiten bei Forstwirten

53

Auf das stehende Holz entfallende Gewinne, die bei der Veräußerung oder Aufgabe eines forstw. Betriebs oder Teilbetriebs erzielt werden, sind nach § 14 begünstigte Veräußerungsgewinne.

Bei einem vor dem 21.6.1948 erworbenen Betrieb ist als Anfangswert des stehenden Holzes bei Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Betrag zugrunde zu legen, mit dem es in dem für den 21.6.1948 maßgebenden EW des forstwirtschaftlichen Betriebs oder Teilbetriebs enthalten war (R 14 Abs. 4 Nr. 1 Satz 3 EStH 2011).

Bei Erwerb des forstwirtschaftlichen Betriebs nach dem 20.6.1948 sind die (noch nicht aktivierten) Anschaffungs- oder Erstaufforstungskosten für das stehende Holz zugrunde zu legen (R 14 Abs. 4 Nr. 1 Satz 4 EStH 2011).

Stehendes Holz im Beitrittsgebiet ist mit den fiktiven Wiederherstellungs- oder Wiederbeschaffungskosten zum 1.7.1990 anzusetzen. Wurde kein Bestandsvergleich für das stehende Holz vorgenommen, ist auf Grundlage des § 52 Abs. 1 DMBilG nach den Richtlinien für die Ermittlung und Prüfung des Verkehrswerts von Waldflächen und für Nebenentschädigungen (Waldwertermittlungs-Richtlinien 1991 – WaldR91, BAnZ 100a v. 5.6.1991) vorzugehen (R 14 Abs. 4 Nr. 1 Satz 5 EStH 2011).

Einstweilen frei.

54–59

3. Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung und Gewinnverteilung

60

Gewinnrealisierung bei Gefahrübergang: Der Gewinn ist bei einer Betriebsveräußerung dann realisiert, wenn das wirtschaftliche Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs auf den Erwerber übergeht (Übergang von Nutzen und Lasten; BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637; ausführl. § 16 Anm. 402).

Nachträgliche Änderungen des Veräußerungspreises, zB durch Forderungsausfall oder Kaufpreiserhöhung, sind über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu berücksichtigen (s. ausführl. § 16 Anm. 445 f.).

Nachträgliche Änderungen der Veräußerungskosten führen ggf. zur Korrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO oder im Jahr der Zahlung zu nachträglichen BA nach § 24 Nr. 2 (BFH v. 5.12.1995 – VIII R 10/91, BStBl. II 1996, 281; im Einzelnen s. § 16 Anm. 447 f.).

Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei wiederkehrenden Bezügen: Im Falle der Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gegen Gewährung wiederkehrender Bezüge räumen Rspr. (BFH v. 20.7.2010 – IX R 45/09, BStBl. II 2010, 969; v. 11.8.2011 – VIII B 34/11, BFH/NV 2011, 2039) und Verwaltung (R 16 Abs. 11 EStH 2011) dem Veräußerer ein Wahlrecht zwischen der sofortigen Versteuerung eines Veräußerungsgewinns nach §§ 14, 16, 34 und einer nicht begünstigten Besteuerung der nachträglichen BE im Jahr des Zuflusses (§ 24 Nr. 2 iVm. § 13) ein. Das Wahlrecht besteht auch, wenn ein Betrieb gegen einen festen Kaufpreis und zusätzlich wiederkehrende Bezüge veräußert wird, wobei es sich jedoch nicht auf den durch den festen Barpreis realisierten Teil des Veräußerungsgewinns bezieht (R 16 Abs. 11 Satz 9 EStH 2011). Voraussetzung ist, dass die Renten, Raten und sonstige wiederkehrende Bezüge wagnisbehaftet sind oder überwiegend Versorgungszwecken dienen. Die vereinbarte Mindestlaufzeit für die Anerkennung des letztgenannten Merkmals muss entweder eine lebenslange Gewährung vorsehen oder darf bei einer Befristung zehn Jahre nicht unterschreiten (SIEBENHÜTER, EStB 2011, 92). Bei nicht oder nicht ordnungsgemäßer Wahl gilt Sofortversteuerung. Das Wahlrecht beruht auf einer teleologischen Reduktion des nach dem Gesetzeswortlaut zwingenden Anwendungsbereichs der §§ 14, 16, 34 und findet seine Rechtfertigung im Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung (BFH v. 11.11.2010 – IV R 17/08, BStBl. II 2011, 716). Bei umsatz- oder gewinnabhängigen Veräußerungsentgelten gilt das Wahlrecht nicht. Ein solches Entgelt ist als laufende nachträgliche BE in der Höhe zu versteuern, in der es das – ggf. um Einmalleistungen gekürzte – Schlusskapitalkonto zuzüglich der Veräußerungskosten überschreitet (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532). Das Wahlrecht kann uE als stl. Gestaltungsrecht bis zur letzten Tatsacheninstanz (FG) ausgeübt werden (glA § 16 Anm. 408 und NACKE in BLÜMICH, § 14 Rn. 45: bis zur Bestandskraft der Veranlagung; aA WACKER in SCHMIDT XXXII, § 16 Rn. 227; STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 84: bis zur Abgabe der EStErklärung). An die Wahl ist der Stpfl. grds. gebunden (BFH v. 20.1.1959 – I 200/58 U, BStBl. III 1959, 192; v. 16.8.1991 – X B 7/91, BFH/NV 1991, 819, dort auch zur Ausnahme), auch wenn sich nachträglich eine andere Wahl als günstiger herausstellt.

Die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 ist auch im Rahmen der Besteuerung der nachträglichen BE im Jahr des Zuflusses zu beachten. Nicht abzugsfähig ist danach ein sich bei Abzug des Buchwerts des Grund und Boden (bzw. des aus ihm abgespaltenen Lieferrechts) vom – bezogen auf den Veräußerungszeitpunkt – kapitalisierten auf den Grund und Boden (das Lieferrecht) entfallenden Kaufpreisanteil ergebender Verlust. Der Buchwert des BV und damit das Schlusskapitalkonto ist in solchen Fällen um den nicht abzugsfähigen Verlust zu mindern. Entsprechend früher setzt die Besteuerung der tatsächlich zugeflossenen Beträge ein (STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 82).

Zur Berechnung des Veräußerungsgewinns bei Sofortversteuerung s. § 16 Anm. 415.

Gewinnverteilung: Maßgebend ist der vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel (BFH v. 8.12.1994 – IV R 73/92, BStBl. II 1995, 376; v. 14.3.1996 – IV R 77/94, BFH/NV 1996, 803, betr. Aufteilung der StErmäßigung nach § 34e aF).

Einstweilen frei.

61

IV. Verweisung auf § 16 Abs. 2 Satz 3: Veräußerung an sich selbst 62

Nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 2 Satz 3 „gilt“ ein Gewinn insoweit als laufender Gewinn, als auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind; s. § 16 Anm. 455 ff. Die Regelung hebt die grds. mit der Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils verbundene (ggf. partielle) Betriebsbeendigung für den Fall der Beteiligung des veräußernden (Mit-)Unternehmers am Erwerberbetrieb auf, mit der Folge einer (partiellen) Fortführung des Betriebs durch den (Mit-)Unternehmer (BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754, dort auch im Einzelnen zum Zweck der Vorschrift – Missbrauchsbe-kämpfung; s. dazu ferner GROH, DB 1996, 2356).

Einstweilen frei.

63–64

V. Verweisung auf § 16 Abs. 3: Betriebsaufgabe

1. Aufgabe eines ganzen Betriebs (Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 1)

a) Tatbestand der Betriebsaufgabe

65

Eine Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 liegt vor, wenn der Stpfl. den Entschluss gefasst hat, seinen Betrieb unter Einstellung seiner betrieblichen Tätigkeit als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen und in Aus-führung dieses Entschlusses alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das PV überführt. Im Gegensatz zur Betriebsveräußerung, die eine Fortführung des Betriebs ermöglicht, wird der Betrieb mit seiner Aufgabe zerschlagen. Eine schrittweise erfolgende Betriebsabwicklung ist nicht begünstigt. Nach § 14 Satz 2 gilt § 16 Abs. 3 und damit diese Definition der Betriebsaufgabe für land- und forstw. Betriebe entsprechend (BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637; v. 16.12.2009 – IV R 7/07, BStBl. II 2010, 431; s. ausführl. zu den einzelnen Merkmalen der Betriebsaufgabe § 16 Anm. 505).

Die Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen an Dritte führt grds. zur Betriebsaufgabe (BFH v. 16.12.2009 – IV R 7/07, BStBl. II 2010, 431; zust. DÖTSCH, jurisPR-SteuerR 16/2010, Anm. 3). Anders kann es sich bei Veräußerung der Nutzflächen im Rahmen einer Betriebsverlegung verhalten (s. Anm. 66). Die Zurückbehaltung allein der Hofstelle als BV ohne Betrieb und damit einhergehend die Ver-schiebung der Besteuerung stiller Reserven auf unbestimmte Zeit wird so zu Recht ver-hindert (FORMEL, EStB 2010, 88).

Bei Forstbetrieben ist eine Betriebsaufgabe allein durch Überführung der bewachsenen Flächen ins PV und ohne Flächenveräußerung aufgrund des naturgegebenen Wachstums nicht möglich (STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 36). Seltene Aus-nahmefälle bilden kahlgeschlagene und nicht wiederaufgeforstete Flächen oder Um-widmungen in Gebiete, in denen kein Holzeinschlag mehr erfolgen darf (GIERE in FELS-MANN, D 13c).

Die Begründung einer Betriebsaufspaltung, zB durch Verpachtung des land- und forstw. Betriebs bzw. wesentlicher Betriebsgrundlagen an eine BetriebsKapGes., schließt die vorangehende stbeganstigte Aufgabe eine land- und forstw. Betriebs, zu dessen BV die zur Nutzung überlassenen WG gehörten, nicht aus, wenn der Stpfl. zuvor seine land- und forstw. Betätigung beendet hat. Anderenfalls würde eine gewerbestl. Verstrickung der stillen Reserven drohen, die über lange Jahre im landwirtschaftlichen Betrieb aufgebaut wurden (BFH v. 30.3.2006 – IV R 31/03, BFH/NV 2006, 1578, s. PFÜTZENREUTER, jurisPR-SteuerR 37/2006, Anm. 2).

Eine ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung ist nur ausnahmsweise erforderlich, weil der Aufgabewille sich grds. in den Aufgabehandlungen dokumentiert (s. § 16 Anm. 537). Sie reicht für die Annahme einer Betriebsaufgabe alleine auch nicht aus. Eine Betriebsaufgabe ist ein tatsächlicher Vorgang, dessen stl. Folgen grds. nicht durch eine bloße Aufgabeerklärung herbeigeführt werden können (BFH v. 30.8.2007 – IV R 5/06, BStBl. II 2008, 113: „Ich will nicht mehr“-Zettel ist noch keine Betriebsaufgabe). So geht eine Aufgabeerklärung zB ins Leere, wenn der land- und forstw. Betrieb auf verkleinerter Fläche fortgeführt wird (BFH v. 13.2.1997 – IV R 57/96, BFH/NV 1997, 649). Der Betrieb einer Hobbylandwirtschaft oder bloße Pflegemaßnahmen, wie der Schutz vor Verunkrautung, sind allerdings unschädlich (BFH v. 30.8.2007 – IV B 40/07, BFH/NV 2008, 35). Nicht einmal der Tod des Betriebsinhabers genügt. Erforderlich ist vielmehr eine aktive Beteiligung des Stpfl. an der Aufdeckung der in den WG des wesentlichen BV ruhenden stillen Reserven als Umsetzung der Aufgabeabsicht (KANZLER, FR 2008, 184; PFÜTZENREUTER, jurisPR-SteuerR 3/2008, Anm. 1). Eine „versehentliche“ Betriebsaufgabe ist im Bereich der LuF praktisch ausgeschlossen (SCHUSTER, FR 2007, 184 [186]). Die Ausnahme von der fehlenden Erforderlichkeit der Betriebsaufgabeerklärung bildet das in der Rechtspraxis entwickelte sog. Verpächterwahlrecht (s. BFH v. 15.10.2010 – IV R 58/07, BFH/NV 2010, 1785; vgl. schon BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124), das mittlerweile in § 16 Abs. 3b geregelt ist (§ 16 idF des StVereinfG 2011 v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2131), der über § 14 Satz 2 auch für land- und forstw. Betriebe gilt (s. ausführl. § 13 Anm. 46 sowie Anm. 84). Sofern der Betriebsinhaber den ganzen Betrieb oder zumindest dessen wesentliche Betriebsgrundlagen (BFH v. 22.8.2002 – IV R 57/00, BStBl. II 2003, 16; v. 20.1.2005 – IV R 35/03, BFH/NV 2005, 1046) verpachtet, kann er den Betrieb als fortbestehend behandeln oder zu Beginn der Verpachtung oder auch später formfrei gegenüber dem FA die Betriebsaufgabe erklären. Diese Erklärung hat dann rechtsgestaltende Wirkung. Aus Gründen der Rechtsklarheit ist eine Aufgabeerklärung gegenüber dem FA allerdings auch ohne zwingendes Erfordernis sinnvoll und aus Beweisgründen zu empfehlen (GLANEMANN, EstB 2008, 8 [9]). Gemäß § 138 Abs. 1 Satz 4 AO ist die Aufgabe eines land- und forstw. Betriebs gegenüber der Gemeinde ohnehin anzuzeigen (bzw. ausnahmsweise gegenüber dem nach § 22 Abs. 2 AO zuständigen FA, § 138 Abs. 1 Satz 2 AO).

Betriebsaufgabe als einheitlicher Vorgang: Die Betriebsaufgabe setzt einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang voraus, der sich in einem gewissen Umfang auch hinziehen kann (sog. gestreckte Betriebsaufgabe, BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637). Darin unterscheidet sich die Betriebsaufgabe von der Betriebsveräußerung, aber auch von der (nicht begünstigten) allmählichen Betriebsabwicklung (im Einzelnen s. § 16 Anm. 530 ff.).

Aufgabe innerhalb angemessener Frist: Von einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang kann nur die Rede sein, wenn der Einstellungsentschluss wirtschaftlich im Rahmen eines einheitlichen Vorgangs und mithin auch innerhalb eines angemessenen zeitlichen Zusammenhangs vollzogen wird. Zwar gilt im ge-

werblichen Bereich als Faustregel eine Zeitspanne von sechs Monaten zwischen erster und letzter Aufgabebehandlung (s. § 16 Anm. 531 mwN). Vor allem im Bereich der LuF sind aber wegen der besonderen Schwierigkeiten und Zeitabläufe beim Verkauf von WG wie Grundstücken und Vieh an verschiedene Abnehmer längere Zeiträume zu akzeptieren. Allerdings empfiehlt es sich, den jeweiligen Grund für etwaige Verzögerungen aus Beweissicherungsgründen zu dokumentieren, damit der Stpfl. notfalls nachweisen kann, aus welchen Gründen sich die Betriebsabwicklung länger hingezogen hat (FISCHER, jurisPR-SteuerR 21/2009, Anm. 3). Ob die Beurteilung eines Abwicklungszeitraums als angemessen zusätzlich davon abhängt, ob er mehr als zwei VZ berührt, hat die Rspr. offengelassen (vgl. BFH v. 17.12.2008 – IV R 11/06, BFH/NV 2009, 937). Akzeptiert man im Falle hinreichender Gründe für Verzögerungen im Bereich der LuF längere Zeiträume für die Betriebsaufgabe, so muss man ausnahmsweise auch die Verteilung des Aufgabegewinns auf drei VZ billigen – zumal auch dies noch der erforderlichen Zusammenballung von Einkünften entspricht (glA FISCHER, jurisPR-SteuerR 21/2009, Anm. 3; aA BMF v. 20.12.2005 – IV B 2 - S 2242-18/05, BStBl. I 2006, 7; GIERE in FELSMANN, D 21a; MITTERPLEININGER in LBP, § 14 Rn. 117: höchstens zwei VZ).

Beispiele: 15 Monate bei landwirtschaftlichem Betrieb mit umfangreichen eigenen Nutzflächen angemessen, da diese erfahrungsgemäß nicht leicht verkäuflich sind (BFH v. 17.12.2008 – IV R 11/06, BFH/NV 2009, 937; s. auch BFH v. 21.10.1993 – IV R 42/93, BStBl. II 1994, 385: 14 bis 18 Monate); neun Monate angemessen bei einem Milchviehbetrieb (BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373); vier Jahre bei land- und forstw. Betrieb unangemessen (BFH v. 27.10.1983 – IV R 217/81, BStBl. II 1984, 364); 14 Monate angemessen bei einem Weingut mit Streubesitz (BFH v. 16.9.1966 – VI 118/65, VI 119/65, VI 118/65 und VI 119/65, BStBl. III 1967, 70).

Gedehnte Veräußerungs- und Entnahmeakte, die die Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe nicht erfüllen, können dennoch allmählich zu einer Beendigung des Betriebs führen, wenn ihm auf diese Weise die wesentlichen Grundlagen endgültig entzogen sind. Gewinne, die bei derartigen Einzelakten erzielt werden, zählen zum laufenden Betriebsergebnis, sie sind nicht nach §§ 14, 16, 34 tarifbegünstigt (zB BFH v. 27.10.1983 – IV R 217/81, BStBl. II 1984, 364). Allenfalls kann der Landwirt noch für die letzte Phase einer solchen Abwicklung (solange noch von einem Betrieb gesprochen werden kann) die Aufgabe des Betriebs erklären und auf diese Weise insoweit die mit einer Betriebsaufgabe verbundenen Vergünstigungen in Anspruch nehmen.

b) Fallgestaltungen fehlender Betriebsaufgabe in der Land- und Forstwirtschaft

66

Die entgeltliche oder unentgeltliche Betriebsübertragung oder der Übergang, zB infolge Erbfolge, führt regelmäßig nicht zur Betriebsaufgabe, da die bisherige betriebliche Einheit weiter besteht. Dieser nicht zur Gewinnrealisierung führende Tatbestand ist in § 6 Abs. 3 geregelt. Erbt indes eine Körperschaft des öffentlichen Rechts (zB eine Kirchengemeinde) aufgrund einer Verfügung von Todes wegen einen land- und forstw. Betrieb, so führt das im Zeitpunkt des Todes zu einer Betriebsaufgabe in der Person des Erblassers, weil die stl. Erfassung der stillen Reserven ansonsten nicht gewährleistet wäre (BFH v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509). Anders verhält es sich ferner bei einer unentgeltlichen Übertragung des Betriebs in seinen Einzelteilen an verschiedene Empfänger oder aber bei Rückbehalt zumindest einer wesentlichen Betriebsgrundlage (s. § 16 Anm. 522 mwN).

Beispiel Rückbehalt von Flächen: Im Bereich der LuF bestimmt sich die Wesentlichkeit bei Nutzflächen in diesem Zusammenhang in erster Linie nach deren prozentualem Anteil an der gesamten Nutzfläche des Betriebs. In aller Regel gilt die auch sonst im StRecht anerkannte Geringfügigkeitsgrenze von 10 % (BFH v. 28.3.1985 – IV R 88/81, BStBl. II 1985, 508; v. 1.2.1990 – IV R 8/89, BStBl. II 1990, 428; v. 28.2.2005 – IV R 28/00, BFH/NV 2005, 1062; KANZLER, FS Korn, 2005, 287 [291]). Ergänzend ist die Bonität der Böden im Rahmen einer wertenden Betrachtung einzubeziehen. Keine Betriebsübertragung, sondern Betriebsaufgabe ist nach der Rspr. zB bei Rückbehalt von 18 % der land- und forstw. Fläche und Überführung derselben ins PV gegeben, weil eine solche Fläche eine wesentliche Betriebsgrundlage bildet (BFH v. 1.2.1990 – IV R 8/89, BStBl. II 1990, 428). Der Rückbehalt von 12 % der land- und forstw. Fläche führt in diesem Zusammenhang hingegen nicht zur Betriebsaufgabe, wenn es sich lediglich um geringwertiges Weideland handelt, weil solches Land keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (BFH v. 28.3.1985 – IV R 88/81, BStBl. II 1985, 508). Der Rückbehalt war im zeitlichen Anwendungsbereich der Freibetragsregelung des § 14a Abs. 4 ferner unschädlich, sofern die zurückbehaltene Fläche der Abfindung eines weidenden Erben diente, weil ein iSv. § 14a Abs. 4 stfrie veräußertes oder entnommenes Abfindungsgrundstück nach dem Gesetzeszweck keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (BFH v. 9.5.1996 – IV R 77/95, BStBl. II 1996, 476).

Ausweichgestaltungen zur Verhinderung einer Betriebsaufgabe bei Aufteilung eines land- und forstw. Betriebs auf mehrere Kinder s. MITTERPLEININGER in LBP, § 14 Rn. 152a.

Die Betriebsverlegung ist grds. keine Betriebsaufgabe, es sei denn, der Stpfl. veräußert anlässlich der Betriebsverlegung alle wesentlichen Betriebsgrundlagen, verlegt den Betrieb oder alle WG ins Ausland (s. Anm. 82) oder aber der alte und der neue Betrieb erweisen sich bei wertender Betrachtung als wirtschaftlich nicht mehr identische Betriebe (s. näher § 16 Anm. 518). In der LuF berührt eine räumliche Verlegung die wirtschaftliche Identität des alten und des neuen Betriebs zumeist nicht, weil land- und forstw. Betriebe anders als etwa Einzelhandelsbetriebe in aller Regel nicht von einer Stammkundschaft in räumlicher Nähe abhängig sind (BFH v. 28.6.2001 – IV R 23/00, BStBl. II 2003, 124).

Die Betriebsverkleinerung ist grds. keine Betriebsaufgabe. Sie kann sich allenfalls als Aufgabe eines Teilbetriebs erweisen (s. Anm. 70). Demzufolge ist die Herabstufung vom Vollerwerbslandwirt zum Nebenerwerbslandwirt keine Betriebsaufgabe (BFH v. 12.5.2010 – IV B 137/08, BFH/NV 2010, 1850). Eine Betriebsverkleinerung führt selbst dann nicht zwingend zur Betriebsaufgabe, wenn eine ertragsbringende Bewirtschaftung danach ausgeschlossen erscheint (BFH v. 13.2.1997 – IV R 57/96, BFH/NV 1997, 649; v. 5.5.2011 – IV R 48/08, BStBl. II 2011, 792). Allerdings muss danach noch eine Betrieb und daher ein Mindestmaß an land- und forstw. Nutzfläche vorhanden sein (BFH v. 16.12.2009 – IV R 7/07, BStBl. II 2010, 431; MITTERPLEININGER in LBP, § 14 Rn. 80, 146, 149: Verkleinerung der land- und forstw. Nutzfläche unter 3 000 qm führt in aller Regel zur Zwangsbetriebsaufgabe; zur Mindestgröße eines land- und forstw. Betriebs s. § 13 Anm. 41).

Die bloße Betriebsunterbrechung ist keine Betriebsaufgabe, sofern der Betrieb jederzeit wieder aufgenommen werden kann (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276; v. 12.5.2011 – IV R 36/09, BFH/NV 2011, 2092). Eine Betriebsunterbrechung, die nicht für sich allein als Betriebsaufgabe anzusehen ist, liegt hiernach vor, wenn bei Einstellung derwerbenden Tätigkeit die verbliebenen (wesentlichen) WG/Betriebsgrundlagen zusammen mit leicht wieder beschaffbaren WG (zB Viehbestand und totes Inventar, FG München v. 17.11.1986 – XIII 318/84 F, EFG 1987, 350, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 17.6.1994 – 9 K 294/92, EFG 1995, 526, rkr.: betr. Gärtnerei) die Wiederaufnahme der betriebli-

chen Tätigkeit ermöglichen. Solange die Fortsetzung objektiv möglich ist und eine eindeutige Aufgabekerklärung nicht abgegeben wird, lässt dies den Schluss auf eine tatsächlich bestehende Wiederaufnahmeabsicht zu (BFH v. 14.3.2006 – VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591). Auf die konkrete Absicht, den Betrieb irgendwann wieder aufzunehmen, kommt es in der Rechtspraxis schon aus Praktikabilitätsgründen nicht an (s. auch BFH v. 19.3.2009 – IV R 45/06, BStBl. II 2009, 902, zur Betriebsverpachtung: Absicht, die unterbrochene Tätigkeit nach Pachtende wiederaufzunehmen und deren objektiv wahrscheinliche Verwirklichung entgegen früherer Rspr. nicht erforderlich; s. zur Entwicklung WENDT, FR 2011, 1023 [1024 f.]).

Der Umbau von Stallgebäuden führt danach nicht zur Zwangsbetriebsaufgabe (BFH v. 20.1.2005 – IV R 35/03, BFH/NV 2005, 1046).

Die Verpachtung oder Wirtschaftsüberlassung des land- und forstw. Betriebs sind Unterformen der Betriebsunterbrechung und für sich allein keine Betriebsaufgabe des Verpächters/Überlassenden. Sie lösen mit bestimmten Maßgaben ein Wahlrecht aus, ob der Verpächter/Überlassende den Betrieb in der Form eines verpachteten/überlassenen Betriebs als land- und forstw. Betrieb iSv. § 13 fortführen oder diesen aufgeben will. Nur in engen Ausnahmefällen ist von einer Zwangsbetriebsaufgabe auszugehen (s. zum Verpächterwahlrecht § 13 Anm. 46; zum Wirtschaftsüberlassungsvertrag § 13 Anm. 49; zur entsprechenden Behandlung des Nießbrauchs § 13 Anm. 50; zur Betriebsaufgabekerklärung Anm. 65).

Betriebsaufgabe des Pächters liegt regelmäßig vor, wenn er die Pachtung des Betriebs aufgibt, die ihm gehörenden WG veräußert oder in sein PV überführt und damit die land- und forstw. Tätigkeit einstellt, auch wenn der land- und forstw. Betrieb als solcher (zB in der Hand des Verpächters oder eines neuen Pächters) weiter besteht (RFH v. 1.7.1931, RStBl. 1931, 817; BFH v. 12.4.1956 – IV 84/55 U, BStBl. III 1956, 164). Wenn der Pächter allerdings ein anderes Gut pachtet und die wesentlichen Grundlagen des Betriebs (das ihm gehörende Inventar) in den neuen Betrieb überführt, so handelt es sich nicht um eine Aufgabe, sondern nur um eine Verlegung des Betriebs. Der Vorgang hat für den Pächter dann keine stl. Auswirkungen (RFH v. 23.7.1941, RStBl. 1941, 755; BFH v. 3.6.1965 – IV 351/64 U, BStBl. III 1965, 576).

Die parzellenweise Verpachtung eines land- und forstw. Betriebes führt grds. nicht zur Zwangsbetriebsaufgabe. Insoweit besteht im Bereich der LuF gegenüber den im gewerblichen Bereich geltenden Grundsätzen eine Besonderheit (s. § 16 Anm. 663; STEPHANY, AUR 2008, 182 [183]; für eine Ausdehnung des Grundsätze auf den gewerblichen Bereich KANZLER, FR 2007, 800 [801]). Dem Verpächter steht im Falle parzellenweiser Verpachtung wie bei der Betriebsverpachtung im Ganzen ein Wahlrecht zu, die Betriebsaufgabe gegenüber dem FA zu erklären (BFH v. 13.3.2009 – IV B 17/08, nv., juris, unter Hinweis auf die ständige Rspr. seit BFH v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260). Da die FinVerw. (koordinierte Ländererlasse v. 17.12.1965, BStBl. II 1966, 29 [34]) aber bis zum Ergehen des Urteils des BFH v. 15.10.1987 (IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260) im Falle parzellenweiser Verpachtung land- und forstw. Betriebe grds. von einer Zwangsbetriebsaufgabe ausging, sofern gegenüber dem FA nicht ausdrücklich eine Betriebsfortführungserklärung abgegeben wurde, kann ein Anspruch auf einen StErlass im Billigkeitswege nach § 163 AO bestehen, sofern der Stpfl. vor der Veröffentlichung des genannten Urteils am 15.4.1988 im Vertrauen auf die Verwaltungsanweisung bestimmte, wirtschaftlich relevante Dispositionen getroffen hat. Dies kann etwa das Unterlassen einer Betriebsaufgabekerklärung gewesen sein, weil er von einer Zwangsbetriebsaufgabe ausgegangen ist (FG Hamb. v. 27.1.2012, 2 K 4/12, HLBS-Report 2012, 118, rkr; BFH v. 30.1.

2013 – IV B 35/12, nv.; Nds. FG v. 28.2.2007 – 2 K 710/04, EFG 2008, 49, rkr.; STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 46 mwN; ebenso für die parzellenweise Verpachtung eines land- und forstw. Teilbetriebs FG Münster v. 2.4.2012 – 4 K 4247/10 AO, EFG 2012, 1467, rkr.).

Entfällt die Gewinnerzielungsabsicht in einem bestehenden land- und forstw. Betrieb, so führt dies allein nicht zu einer Betriebsaufgabe und zur Überführung des BV ins PV (BFH v. 5.5.2011 – IV R 48/08, BStBl. II 2011, 792; zweifelnd WENDT, FR 1998, 264 [275]; zur notwendigen Festschreibung des BV in solchen Fällen s. § 13 Anm. 41).

Der Strukturwandel eines land- und forstw. Betriebs zu einem Gewerbebetrieb (s. § 13 Anm. 21) führt grds. nicht zur Zwangsbetriebsaufgabe, weil sich lediglich die stl. Beurteilung des weiterhin bestehenden Betriebs ändert und die Besteuerung der stillen Reserven gewährleistet bleibt (s. § 16 Anm. 522). Im gewandelten Betrieb ist dann zB die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 weiterhin zu beachten (MITTERPLEININGER in LBP, § 14 Rn. 78). Aus einem Strukturwandel eines Pachtbetriebs kann allerdings die Zwangsbetriebsaufgabe des Verpachtungsbetriebs folgen, wenn der Strukturwandel beim Pächter eine Wiederaufnahme des land- und forstw. Betriebs durch den Verpächter unmöglich macht.

Flächenstilllegungen nach dem FELEG führen nicht zwingend zur Betriebsaufgabe (s. § 13 Anm. 115f.).

67–69 Einstweilen frei.

70 2. Aufgabe eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 1)

Die Aufgabe eines Teilbetriebs der LuF wird in § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 1 nicht ausdrücklich erwähnt. Wie aber aus dem Zusammenwirken von § 16 Abs. 3 Satz 1 und § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 zu ersehen ist, liegt hier uE nur ein (perpetuiertes) redaktionelles Versehen des Gesetzgebers vor (iE ebenso, aber teilweise mit anderer Begründung § 16 Anm. 508). Die Aufgabe eines land- und forstw. Teilbetriebs kann mithin die StBegünstigungen auslösen, wobei die Voraussetzungen für die Annahme der Aufgabe eines land- und forstw. Teilbetriebs den Voraussetzungen für die Aufgabe eines ganzen Betriebs gleichen (vgl. BFH v. 17.7.2007 – IV B 91/06, BFH/NV 2007, 1853).

Zum Begriff des Teilbetriebs in der LuF s. Anm. 29.

Die Entnahme einer hundertprozentigen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft – auch aus dem Gesellschaftsvermögen einer PersGes. – ist nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 3 Satz 1 als Aufgabe eines Teilbetriebs anzusehen (BFH v. 24.6.1982 – IV R 151/79, BStBl. II 1982, 751).

Keine steuerbegünstigte Aufgabe eines Teilbetriebs (s. zunächst Anm. 65f. entsprechend) liegt vor, wenn bei Einstellung dieses Betriebsteils WG von nicht unwesentlicher Bedeutung als BV in einen anderen Betrieb oder Teilbetrieb desselben Stpfl. übernommen werden (BFH v. 17.3.2010 – IV R 41/07, BStBl. II 2010, 977; v. 20.10.2011 – IV B 146/10, BFH/NV 2012, 410; zustimmend NÖCKER, jurisPR-SteuerR 15/2012, Anm. 3).

Die Aufgabe eines Anteils iSd. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3 gilt nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 1 als Veräußerung (s. zur Aufgabe eines Mitunternehmer- oder KGaA-Anteils § 16 Anm. 507; zur Veräußerung eines Mitunternehmeranteils Anm. 30; zur Abgrenzung der Aufgabe eines Mitunternehmer-

anteils von der Aufgabe der Mitunternehmerschaft STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 58).

3. Realteilung einer Mitunternehmerschaft (Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Sätze 2–4)

71

Die Realteilung einer Mitunternehmerschaft ist ebenfalls Betriebsaufgabe in der besonderen Form der Beendigung des Betriebs durch Übertragung von Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder einzelnen WG in das jeweilige BV der einzelnen Mitunternehmer. Dieser praktisch im Rahmen von Erbfolgeregelungen, Gesellschaftertrennungen oder Umstrukturierungen auch im Bereich der LuF sehr bedeutsame Vorgang ist seit 2001 spezialgesetzlich in § 16 Abs. 3 Sätze 2–4 geregelt, auf die § 14 Satz 2 ebenfalls verweist. Zu den einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen der Realteilungsvorschriften s. ausführl. § 16 Anm. 540 ff.

Die Auflösung einer land- und forstwirtschaftlichen Vater-Sohn-GbR dergestalt, dass der Vater den in seinem SonderBV befindlichen GruBo behält, während das Gesamthandsvermögen an den Sohn geht, der den Grund und Boden anschließend von seinem das Verpächterwahlrecht ausübenden Vater pachtet, soll nach Auffassung der FinVerw. keinen Fall einer steuereutralen Realteilung darstellen, weil es angesichts der unveränderten Fortführung des Unternehmens an einer Betriebsaufgabe fehle (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, 2011/0973858, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 17). Die Verwaltung behandelt den Fall nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1. Buchwertfortführung für das Gesamthandsvermögen ist auch hier möglich, sofern die Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Der Nachteil der VerwAuff. für den Stpfl. besteht darin, dass zwecks Wahrung der Unentgeltlichkeit im Rahmen der Übertragung des Gesamthandsvermögens auf den Sohn nur Verbindlichkeiten mit übergehen dürfen, die prozentual seinem vorherigen Anteil an den Betriebsschulden entsprechen und dass die Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 für sämtliche übergegangenen WG zum Tragen kommt (MITTERPLEININGER in LBP, § 14 Rn. 90). Die VerwAuff. widerspricht der höchstrichterlichen Rspr. (BFH v. 23.3.1995 – IV R 93/93, BStBl. II 1995, 700; v. 27.6.2007 – IV B 113/06, BFH/NV 2007, 2257) und wird zu Recht mit dem Argument kritisiert, dass das Betreiben eines land- und forstw. Unternehmens auf Pachtflächen einen anderen betrieblichen Organismus als den Betrieb auf Eigentumsflächen darstelle und daher eine Betriebsaufgabe anzunehmen sei (GIERE in FELSMANN, D 61a; STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 66; zu den einzelnen Schritten und Gestaltungsaspekten dieses für die LuF typischen Betriebsnachfolgemodells HUTMACHER, StC 2007, 31; STEPHANY, Inf. 2002, 718).

Die Mindestgröße eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (s. § 13 Anm. 41) ist im Rahmen der Realteilung für die Buchwertfortführung zu beachten, da die WG hierfür beim übernehmenden Mitunternehmer BV bleiben müssen (MITTERPLEININGER in LBP, § 14 Rn. 91 mit Beispiel).

4. Keine Begünstigung der Veräußerung an sich selbst (Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 5)

72

Die nach § 16 Abs. 2 Satz 3 für Betriebsveräußerungen seit dem VZ 1994 geltende Regelung, wonach der Gewinn aus Veräußerungen des Stpfl. an sich selbst insoweit als laufender Gewinn gilt (s. Anm. 20), findet sich in § 16 Abs. 3 Satz 5 auch für die Betriebsaufgabe. Diese Regelung, auf die § 14 Satz 2 ebenfalls verweist, ist dort allerdings auf die Veräußerung von EinzelWG beschränkt. Soweit danach einzelne dem Betrieb gewidmete WG im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert werden und soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der

Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn aus der Aufgabe des Betriebs als laufender Gewinn. Zu Inhalt und Bedeutung dieser Regelung im Einzelnen s. § 16 Anm. 578.

73–79 Einstweilen frei.

80 5. Berechnung des Aufgabegewinns (Satz 2 iVm. § 16 Abs. 2 und Abs. 3 Sätze 6–8)

Zur Ermittlung des bei Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs stl. zu erfassenden Aufgabegewinns gelten gem. § 14 Satz 2 die Grundsätze gem. § 16 Abs. 2 und Abs. 3 Sätze 6–8 entsprechend. Der im Hinblick auf die Aufdeckung aller stiller Reserven begünstigte Aufgabegewinn ist vom tarifbesteuerten laufenden Gewinn abzugrenzen (s. im Einzelnen § 16 Anm. 580 ff.).

Der Aufgabegewinn oder -verlust setzt sich analog zu der in § 16 Abs. 2 getroffenen Regelung aus dem Veräußerungspreis der einzeln veräußerten WG (§ 16 Abs. 3 Satz 6), dem gemeinen Wert der in das PV überführten WG (§ 16 Abs. 3 Satz 7) sowie sonstigen dem Stpfl. in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Aufgabe zufließenden Erträgen vermindert um die Aufgabekosten, die vom Aufgabepreis abzusetzen sind (s. § 16 Anm. 587) und den Wert des BV zusammen.

Ansatz des Veräußerungspreises bei veräußerten Wirtschaftsgütern (Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 6): Die Veräußerung von WG muss „im Rahmen“ der Betriebsaufgabe erfolgen (im Einzelnen s. § 16 Anm. 581).

Ansatz des gemeinen Wertes bei nicht veräußerten Wirtschaftsgütern (Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 7): Gewinne aus der Übernahme von WG in das PV sind bei der Berechnung des Aufgabegewinns einzubeziehen. Es handelt es sich nicht um Entnahmen, da diese die Fortsetzung des Betriebs voraussetzen. Die Überführung von WG in ein anderes BV des Stpfl. unterfällt der spezielleren Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 1 (im Einzelnen s. § 16 Anm. 583).

Land- und forstwirtschaftliche Nutzflächen sind in diesem Zusammenhang häufig zu bewerten; s. zur Vorgehensweise Anm. 48.

Milch- und Zuckerrübenlieferrechte, die im Zuge der Betriebsaufgabe in das PV überführt werden, sind mit dem gemeinen Wert zu bewerten, der anschließend als AfA-Bemessungsgrundlage bei den Einkünften aus VuV heranzuziehen ist (BFH v. 29.4.2009 – IX R 33/08, BStBl. II 2010, 958). Ob es sich um vom pauschalen Buchwert des Grund und Boden abgespaltene oder entgeltlich erworbene Rechte handelt, spielt keine Rolle.

Im Falle der Überführung einer Forderung im Rahmen der Betriebsaufgabe in das PV ist diese bei der Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns mit ihrem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe anzusetzen. Bei diesem Wertansatz bleibt es auch, wenn die Forderung später ausfällt (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897, unter C.II.2.a). Ein rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO liegt dagegen vor, wenn eine schon vor Betriebsaufgabe streitbefangene Schadensersatzforderung – Ansatz wegen des Vorsichtsprinzips mit 0 € – sich nach Betriebsaufgabe als werthaltig erweist (BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564, in Abgrenzung zu § 24 Nr. 2). Eine ungewisse Forderung kann im Hinblick auf die mit ihrer betrieblichen Entstehung zusammenhängenden Risiken selbst bei Betriebsaufgabe nicht in das PV überführt werden (BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564; v. 23.2.1995 – III B 134/94, BFH/NV 1995, 1060).

Erträge in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Aufgabe, wie Stilllegungsprämien, Beihilfen und Entschädigungen für die Einstellung land- und

forstw. Betriebe sind grds. Bestandteil des Aufgabegewinns (s. § 16 Anm. 586). Abweichend sind aber nach einer Betriebsaufgabe gezahlte laufende Subventionen (wie zB die „Milchrente“ nach der MAVV oder die Produktionsaufgabenernte nach dem FELEG) zu behandeln. Sie sind nicht Bestandteil des begünstigten Aufgabegewinns, sondern als nachträgliche Einkünfte gem. § 24 Nr. 2 zu versteuern (zB BFH v. 7.9.1989 – IV R 91/88, BStBl. II 1989, 975; NACKE in BLÜMICH, § 14 Rn. 50; MÄRKLE/HILLER, 10. Aufl. 2010, Rn. 384b; STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 96). Anders verhält es sich, wenn zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe der Anspruch bereits entstanden und zu aktivieren war (BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BStBl. II 2003, 67, für Milchaufgabevergütung nach der MAVV für die in Teilen erfolgte Aufgabe der Milchproduktion durch einen Landwirt).

Die Gewinnermittlung und Gewinnrealisierung können zeitlich auseinanderfallen: Grundsätzlich ist der Zeitpunkt der Betriebszerschlagung durch Veräußerung/Übernahme der wesentlichen Betriebsgrundlagen in das PV maßgeblich. Die Aufgabe zieht sich jedoch gerade in der LuF iDR in Teilakten über einen mehrere VZ betreffenden Zeitraum hin (s. Anm. 65). Da der für die Gewinnrealisierung maßgebende Zeitpunkt der Betriebsaufgabe somit zumeist ein Zeitraum ist, kann ein Aufgabegewinn, anders als der Gewinn aus einer Betriebsveräußerung, in mehrere VZ fallen. Dies ändert nichts an dem Umstand, dass es sich um einen einzigen und einheitlichen Aufgabegewinn handelt, der nur aufgrund des Prinzips der Abschnittsbesteuerung und (bei Landwirten) zudem wegen § 4a Abs. 2 Nr. 1 in verschiedenen VZ zu erfassen ist (KANZLER, FR 2001, 97).

Gewinnermittlungsmethoden: Der Aufgabegewinn kann in unterschiedlicher Weise ermittelt werden, einmal im Wege des Vermögensvergleichs durch Gegenüberstellung des bis zum Aufgabebeginn fortentwickelten letzten BV als Aufgabeanfangsvermögen mit dem sich durch Ansatz der Werte des § 16 Abs. 3 ergebenden Aufgabendeckungsvermögen oder durch Gegenüberstellung von Ertrag und Aufwand des Aufgabevorgangs entsprechend der Regelung des § 16 Abs. 2 für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns. In beiden Fällen mindern Verbindlichkeiten den Aufgabegewinn nicht. Im ersteren Fall resultiert die aus dem Umstand, dass die Verbindlichkeiten sowohl beim Aufgabeanfangsvermögen als auch beim Aufgabendeckungsvermögen zu berücksichtigen sind. Im letzteren Fall ist der Grund, dass dem gemeinen Wert der ins PV übernommenen aktiven WG abzüglich der Verbindlichkeiten der Wert des BV unter Berücksichtigung der Verbindlichkeiten gegenüberzustellen ist. Werden demnach vorhandene Verbindlichkeiten in das PV übernommen, können sie einfachheitshalber bei der Gegenüberstellung weggelassen werden.

Vgl. BFH v. 7.3.1996 – IV R 52/93, BStBl. II 1996, 415, dort auch bestätigt für den Fall, dass sich Verluste wegen Gewinnermittlung nach § 13a nicht ausgewirkt haben; zur Aufgabebilanz bei gestreckter Betriebsaufgabe, insbes. zum für die Ermittlung der Buchwerte relevanten Zeitpunkt s. BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637; ferner § 16 Anm. 588 und KANZLER, DStR 2009, 400 (402).

Aufteilung des Aufgabegewinns bei Realteilung (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 8): Bei Aufgabe eines land- und forstw. Betriebs, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert der WG anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat (näher § 16 Anm. 590).

Einstweilen frei.

81

82 **VI. Verweisung auf § 16 Abs. 3a: Fiktion der Betriebsaufgabe ausgelöst durch Ausschluss oder Beschränkung deutschen Besteuerungsrechts**

Mit der dynamischen Verweisung auf § 16 bezieht sich § 14 Satz 2 auch auf die durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768) als Teil des Entstrickungsbesteuerungskonzepts und Reaktion auf die Aufgabe der „Theorie einer finalen Betriebsaufgabe“ durch BFH v. 28.10.2009 (I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019) neu angefügte Regelung des § 16 Abs. 3a. Hintergrund ist die Sicherstellung des deutschen Steuerzugriffs auf stille Reserven bei einer Betriebsverlegung ins Ausland bzw. der Verlagerung sämtlicher WG – zB der Umzug von Eierproduzenten ins Ausland vor dem Hintergrund des Verbots von Legebatterien in Deutschland. Zu Einzelheiten s. § 16 Anm. 620 ff.

83 Einstweilen frei.

84 **VII. Verweisung auf § 16 Abs. 3b: Fortführungsfiktion in Fällen der Betriebsunterbrechung und der Betriebsverpachtung im Ganzen**

Mit der dynamischen Verweisung auf § 16 bezieht sich § 14 Satz 2 auch auf die durch das StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131) neu eingefügte Regelung des § 16 Abs. 3b. Hintergrund ist die Vermeidung von Streitigkeiten über den Zeitpunkt einer Betriebsaufgabe bzw. Betriebsunterbrechung und insbes. auch die Vermeidung einer „Aufgabe in verjährter Zeit“ (s. schon KÜPER, Inf. 1996, 712). Im Bereich der LuF ist die Regelung vor allem angesichts der Verbreitung von Betriebsverpachtungen (s. § 13 Anm. 45 ff.) und Wirtschaftsüberlassungsverträgen (s. § 13 Anm. 49) von hoher praktischer Relevanz. Zu Einzelheiten s. § 16 Anm. 650 ff.; insbes. § 16 Anm. 673 ff.

Zu Billigkeitsregelungen der Finanzverwaltung zwecks Ausgleichs von Härten im Falle von Streitigkeiten um die Frage einer Aufgabe land- und forstw. Betriebe in verjährter Zeit s. auch den Überblick bei BOLIN, Inf. 2001, 39 (40 f.).

85 Einstweilen frei.

86 **VIII. Verweisung auf § 16 Abs. 4: Freibetrag für Betriebsveräußerungs- und -aufgabegewinne**

Die Verweisung in § 14 Satz 2 umfasst auch die Anwendung des Freibetrags für die Veräußerung und Aufgabe des Betriebs gem. § 16 Abs. 4, wobei dessen Geltung für den Fall eingeschränkt wird, dass der Stpfl. den Freibetrag nach § 14a Abs. 1 erhalten hat. Dieser Ausschluss war aber nur bis zum VZ 2000 von Bedeutung, weil der erhöhte Freibetrag nach § 14a Abs. 1 lediglich auf Veräußerungen nach dem 30.6.1970 und vor dem 1.1.2001 anzuwenden war (s. § 52 Abs. 32 idF des Gesetzes v. 19.12.2000, BGBl. I 2000, 1790). Maßgebend ist insoweit, ob vor dem 1.1.2001 zumindest das wirtschaftliche Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber übergegangen war. Der Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäftsabschlusses ist nicht entscheidend (BFH v. 28.11.2007 – X R 12/07, BStBl. II 2008, 193; v. 12.5.2011 – IV R 37/09, BFH/NV 2012, 41). Von dieser Einschränkung gem. § 14 Satz 2 Halbs. 2 abgesehen bestehen für den bei Veräußerung eines land- und forstw. Betriebs zu gewährenden

Freibetrag keine Abweichungen gegenüber § 16 Abs. 4; s. ausführl. § 16 Anm. 700 ff.

Der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 und die StBefreiung nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4 können nebeneinander gewährt werden (s. näher Anm. 12).

Der Freibetrag nach § 14a Abs. 4 und die StBefreiung nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4 können nebeneinander gewährt werden (STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 50 Rn. 115).

Einstweilen frei.

87–89

IX. Verweisung auf § 16 Abs. 5: Körperschaftsklausel II

90

Mit der dynamischen Verweisung auf § 16 bezieht sich § 14 Satz 2 auch auf die durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) neu angefügte Regelung des § 16 Abs. 5. Hintergrund ist die Verhinderung einer Verlagerung stiller Reserven auf Rechtsträger, die anschließend das Veräußerungsprivileg nach § 8b Abs. 2 KStG nutzen. Die Regelung kann auch für die Realteilung land- und forstw. Mitunternehmenschaften von Bedeutung sein, da diese nicht selten Anteile an KapGes. im notwendigen BV halten (zB Zucker-AG, Weinvermarktungsgenossenschaft usw.). Zu Einzelheiten s. § 16 Anm. 750 ff.

