

§ 14

Veräußerung des Betriebs

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

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 Abs. 4 nicht zu gewähren ist, wenn der Freibetrag nach § 14a Abs. 1 gewährt wird.

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

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 14

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

Erläuterungen zu § 14 Satz 1:
 Rechtsfolge der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs usw.

	Anm.		Anm.
A. Rechtsfolge des § 14 Satz 1	20	I. Übersicht	23
B. Veräußerung im Sinne von § 14 Satz 1		II. Veräußerung und Abgrenzung zur unentgeltlichen Übertragung	24

	Anm.
C. Die einzelnen Veräußerungstatbestände (§ 14 Satz 1)	
I. Veräußerung eines ganzen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs	
1. Der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs	28
2. Veräußerung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs	
a) Veräußerungsvorgänge	29
b) Veräußerung der wesentlichen Grundlagen des Betriebs	30

	Anm.
c) Einstellung der Tätigkeit durch den Veräußerer, Fortführung durch Erwerber	31
3. Veräußerung an einen einzigen Erwerber (Einzelunternehmer oder Personengesellschaft)	32
II. Veräußerung eines Teilbetriebs	35
III. Veräußerung eines Anteils an einem Betriebsvermögen	38

Erläuterungen zu § 14 Satz 2:
Verweisungen auf § 16

	Anm.
A. Verweisungen auf § 16 Abs. 1	42
B. Verweisung auf § 16 Abs. 2 Sätze 1 und 2: Veräußerungsgewinn	
I. Begriff des Veräußerungsgewinns	43
II. Berechnung des Veräußerungsgewinns	
1. Die Bestandteile des Veräußerungsgewinns	
a) Veräußerungspreis	46
b) Abzug von Veräußerungskosten	47
c) Wert des veräußerten Betriebsvermögens	48
2. Besonderheiten bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten	
a) Steuerpflicht und Höhe des Veräußerungsgewinns nach § 14	50
b) Ermittlung der Buchwerte	51
3. Besonderheiten bei Forstwirten	53
III. Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung und Gewinnverteilung	60

	Anm.
C. Verweisung auf § 16 Abs. 2 Satz 3	62
D. Verweisung auf § 16 Abs. 3: Betriebsaufgabe	
I. Aufgabe eines ganzen Betriebs (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 1)	
1. Der Tatbestand der Betriebsaufgabe	65
2. Anwendungsfälle mangelnder Betriebsaufgabe in der Land- und Forstwirtschaft	66
3. Verpachtung oder Wirtschaftsüberlassung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs	67
II. Aufgabe eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 1)	70
III. Realteilung einer Mitunternehmerschaft (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Sätze 2–4)	71
IV. Keine Begünstigung der „Veräußerung an sich selbst“ (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 5)	72

	Anm.		Anm.
V. Berechnung des Aufgabegewinns (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 2 und Abs. 3 Sätze 6–8)		4. Verteilung des Aufgabegewinns oder -verlusts bei mehreren Beteiligten (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 8)	83
1. Sachliche und zeitliche Abgrenzung	80	E. Verweisung auf § 16 Abs. 4: Freibetrag für Betriebsveräußerungs- und -aufgabegewinne	85
2. Grundsätze der Ermittlung eines Betriebsaufgabegewinns	81	F. Verweisung auf § 16 Abs. 5: Körperschaftsklausel II	86
3. Bestandteile des Aufgabegewinns oder -verlusts	82		

Allgemeine Erläuterungen zu § 14

Schrifttum bis 1998: ROGGE, ESt. beim Wechsel im Besitz von luf. Betrieben, DStZ 1938, 853; MÄRKLE, Unentgeltliche Übertragung des land- und forstw. Betriebs zu Lebzeiten und von Todes wegen, Inf. 1974, 505; SCHOLTZ, Die Besteuerung des Betriebsaufgabegewinns aus der Sicht des Verfassungsrechts, FR 1983, 469 FUCHS/SCHROEDER, Ertrag- und umsatzstl. Aspekte bei der Hofübergabe, Inf. 1985, 338; SCHULTZE ZUR WIESCHE, Betriebsaufgabe über mehrere Veranlagungszeiträume, FR 1986, 25; FELDHAUS, Steuerliche Auswirkungen der Flächenstillegung landwirtschaftlicher Nutzflächen, Inf. 1989, 415; RABE, Die tarifbegünstigte Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes, Inf. 1986, 57; RICHTER/WINTER, Neuere ertragstl. Voraussetzung einer (Teil-)Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe?, DStR 1986, 145; GIERE, Veräußerung, Verpachtung und Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Inf. 1986, 362; BÖDDINGHAUS/KLEVEMANN, Der Begriff der Veräußerungskosten gem. § 16 Abs. 2 EStG, DB 1987, 120; HÖRGER, Wesentliche Betriebsgrundlagen und quantitative Betrachtungsweise, DB 1987, 349; CLASSEN, Zur stl. Berücksichtigung eines Forderungsausfalles bei Betriebsveräußerungen, BB 1987, 380; GÜNTHER, Schuldzinsen nach Betriebsaufgabe als WK, DStZ 1987, 228; EHLERS, Vermeidung der Realisierung stiller Reserven bei Betriebsbeendigung, DStZ 1987, 557; PELKA, Strategien gegen die Zwangsrealisierung von stillen Reserven, FR 1987, 321; STRECK, Gestaltungen zur Vermeidung der Betriebsaufgabe, FR 1988, 57; ZEITLER, Strategien gegen die Aufdeckung stiller Reserven in der Landwirtschaft, Inf. 1988, 78; RÖDDER, Der Begriff der Veräußerungskosten gem. § 16 Abs. 2 EStG, DB 1988, 403; OSTMEYER, Die bilanzstl. Behandlung der entgeltlich überlassenen landwirtschaftlichen Betriebe, Inf. 1989, 199; MITTMANN, Einkommensteuerbegünstigte Aufgabe einzel- oder mitunternehmerischer Einkunftsquellen, DStZ 1989, 473; HILLER, Betriebsveräußerung auf Rentenbasis, Inf. 1989, 277; HILLER, Betriebsstillegungen und -abgaben im Sinne des FELEG, Inf. 1989, 457; ANDERS, Spätere Herabsetzung des Kaufpreises und Veräußerungsgewinn, StW 1989, 77; REISS, Die Betriebsübertragung gegen Versorgungsbezüge als teilentgeltliches Veräußerungsgeschäft, FR 1990, 381; APP, Feststellungen zur Betriebsveräußerung und zur Betriebsaufgabe im Rahmen der Außenprüfung, StBp. 1990, 241; OBERMÜLLER, Teilentgeltliche Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen unter Buchwert, Inf. 1991, 409; KANZLER, Betriebsübertragung unter Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen als Betriebsaufgabe, FR 1990, 367; PAPE, Teilbetriebe in der Forstwirtschaft, Inf 1991, 270; FELIX, Fehlgeschlagene Veräußerungskosten als laufende Betriebsausgabe, DStZ 1991, 373; KANZLER, Zum Begriff des forstw. Teilbetriebs, FR 1991, 395; PAUS, Übertragung eines Betriebs gegen laufende Bezüge, Inf 1992, 275; HILLER, Die Hofübergabe, Inf. 1993, 217, 245; BORDEWIN, Rückwirkender Wegfall eines Veräußerungsgewinns, FR 1994, 555; HILLER, Die Betriebsaufgabe in der Land- und Forstwirtschaft, Inf 1994, 106; PAUS, Nachträgliche Änderung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns, FR 1994, 241; THEISEN, Unternehmensveräußerung und steuerrechtliche

Rückwirkung, DStR 1994, 1560, 1599; FICHELTMANN, Besteuerung von Gewinnen aus Betriebsveräußerungen bei nachträglicher Änderung des Veräußerungspreises, Inf. 1994, 103; GROH, Nachträgliche Änderungen des Veräußerungsgewinns, DB 1995, 2235; PFALZGRAF/MEYER, Schuldzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben eines veräußerten bzw. aufgegebenen Betriebs, StBp. 1996, 5; SCHOOR, Ermittlung des Gewinns bei Betriebsveräußerung und -aufgabe, Inf. 1996, 619; KÜPER, „Aufgabe“ luf. Betriebe in verjährter Zeit, Inf. 1996, 712; PATT, Zur Bestimmung des steuerlichen Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage – Entwicklungstendenzen in der BFH-Rechtsprechung, DStR 1996, 1585; SCHÄFER, Gewinnermittlungsmethoden bei der Betriebsveräußerung – Betriebsaufgabe – Abwicklung (Liquidation), StBp. 1997, 147, 182; PAUS, Vermögensübertragungen gegen wiederkehrende Bezüge, Inf. 1997, 193, 228; GLANEGGER, Einkommensteuerrechtliche Funktionen der Betriebsaufgabe, DStR 1998, 264.

Schrifttum ab 1999: SCHULZE ZUR WIESCHE, Realteilung einer Personengesellschaft und Sachwertabfindung an ausscheidende Gesellschafter nach dem StEntlG 1999/2000/2002, DStZ 1999, 425; WACKER, Die Realteilung von Personengesellschaften nach dem StEntlG 1999/2000/2002, BB 1999 Beilage 5; WENDT, StEntlG 1999/2000/2002, Änderungen bei betrieblichen und privaten Veräußerungsgeschäften, FR 1999, 333; WENDT, Veräußerung oder Aufgabe von Mitunternehmeranteilen, Stbg 1999, 1; FICHELTMANN, Rückwirkende Betriebsaufgabeerklärung zur Erlangung des halben Steuersatzes?, FR 1999, 791; SCHOOR, Realteilung von Mitunternehmerschaften nach der Neuregelung durch das StEntlG 1999/2000/2002, Inf 1999, 269 u. 303; ZENTHÖFER, Realteilung einer Mitunternehmerschaft im Falle der Erbaueinandersetzung unter Berücksichtigung der Änderungen durch das StEntlG 1999/2000/2002, StWa. 2000, 81; WENDT, StSenkG/StSenkErgG: Neuregelung der Betriebsaufgabe/Veräußerung wegen Alters oder Berufsunfähigkeit, FR 2000, 1199; HERFF, Erwünschte und unerwünschte Betriebsaufgaben, KÖSDI 2000, 12453; KANZLER, Problematik der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen, FR 2000, 1245; WENDT, Betriebsaufgabe/-veräußerung wegen Alters, EStB 2001, 57; BOLIN, Zur Rechts- und Billigkeitslage bei der Aufgabe landwirtschaftlicher Betriebe, Inf. 2001, 39; SCHOOR, Steuerbegünstigte Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils, StuB 2001, 1051; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, Übertragung eines Mitunternehmer(teil)-anteils bei Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen, DStR 2001, 1773; BODE, Ertragsteuerliche Behandlung der (un)entgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen/eine Einzelpraxis nach dem UntStFG, DStR 2002, 114; CARLÉ/BAUSCHATZ, Die neue Realteilung nach § 16 Abs. 3 EStG, KÖSDI 2002, 13133; SCHOOR, Die Neuregelung der Realteilung von Mitunternehmerschaften ab 1.1.2001, Inf. 2002, 173; WENDT, Teilanteilsübertragung und Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen nach den Änderungen des EStG durch das UntStFG, FR 2002, 127; STEPHANY, Die Realteilung von Personengesellschaften nach neuer Rechtslage im Fall der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 2002, 718; PAUSCH, Die stl. Behandlung der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen, StWa. 2003, 49; FÖRSTER/BRINKMANN, Teilentgeltliche Nachfolge in betriebliche Einheiten, BB 2003, 657; KANZLER, Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und -teilen – Gesetzespuzzle oder Rechtsanwendung? in Festschr. Korn, 2005, 287; ROGALL/STANGL, Die Realteilung einer Personengesellschaft, FR 2006, 345; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Realteilung einer Personengesellschaft unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens v. 28.2.2006, DB 2006, 285.

Verwaltungsanweisungen: R 14, 16 EStR 2005; H 14, 16 EStH 2006; BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 (unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonder-BV ua.).

1

I. Grundinformation

Die durch das EStG 1934 eingeführte Vorschrift regelt klarstellend, dass Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe des luf. Betriebs oder Teilbetriebs oder eines luf. Mitunternehmeranteils zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft 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 Sonder-

regelungen auch für die luf. Betriebsveräußerungs- und -aufgabegewinne (so die Ausnahme für Teilanteilsveräußerungen, die Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns und die Realteilungsregelungen). 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, 14a.

II. Rechtsentwicklung des § 14

2

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Das Ges. enthielt keine Bestimmung über die StPflcht bei Veräußerung von luf. 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 Begr. zu § 14 EStG 1934 (RStBl. 1935, 41 f.) wird hierzu bemerkt:

„§ 14 folgt der Rspr. des RFH zu § 30 EStG 1925, wonach auch Gewinne aus der *Veräußerung oder Aufgabe* eines luf. Betriebs stpfl. sind. Nach Abs. 1 gehören auch Gewinne, die bei der *Aufgabe* eines luf. 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): Auf Grund des RegE eines Ges. 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 luf. 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 luf. 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. dazu § 14a Anm. 24. § 14 war in der neuen Fassung erstmals für den VZ 1971 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 idF des 2. StÄndG 1971).

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Der frühere Abs. 5 des § 16, der auch bei Veräußerungen iSd. § 14 anzuwenden war (Verhältnis ESt./ErbchaftSt.), wurde gestrichen (s. § 16 Anm. 2). Dafür wurde § 35 als allgemeine Vorschrift über StErmäßigung bei Belastung mit ErbchaftSt. eingeführt (§ 35 in dieser Fassung mit Wirkung ab VZ 1999 aufgehoben durch das StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402, BStBl. I 1999, 304).

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 (BTDrucks. 14/443 zu Art 1 Nr. 23).

3 III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 14

Zielsetzung des § 14 ist im Zusammenhang mit § 16 Abs. 4 und § 34 die Milderung der Besteuerung zusammengeballter Einkünfte, ohne dass aber zu realisierende stille Reserven vorhanden sein müssen (BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123 zu C.V.1.c, mwN; v. 1.2.1989 – VIII R 33/85, BStBl. II 1989, 458). Daneben dient § 14 wohl auch der Verbesserung der (inländ.) Agrarstruktur, s. § 14a Anm. 9.

§ 14 grenzt bestimmte an sich bereits nach § 13 Abs. 1 und 2 stpfl. Einkünfte ab, um sie besonderen estrechtl. Rechtsfolgen unterwerfen zu können, vor allem dem ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 2 Nr. 1. Die in § 34 Abs. 2 Nr. 1 enthaltene Aufzählung entsprechender Tatbestände zeigt, dass sich § 14 in einem Regelungs- und Wertungszusammenhang mit den §§ 14a Abs. 1 (inzwischen ausgelaufen), 16 und 18 Abs. 3 befindet. In Bezug auf § 16 wird dies mit der Anordnung der entsprechenden Anwendung gem. § 14 Satz 2 besonders deutlich.

Die Bedeutung des § 14 liegt zum einen in der uE selbstverständlichen Aussage einer „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. 3.6.1965 – IV 351/64 U, BStBl. III 1965, 576; v. 27.8.1964 – IV 214/63 U, BStBl. III 1964, 627; 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.

Zum anderen dient die Vorschrift 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, dazu BFH v. 5.11.1981 – IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158).

§ 14 enthält keine eigenständige Bestimmung der verwendeten Begriffe.

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

4 Einstweilen frei.

5 IV. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des § 14

Sachlicher Geltungsbereich: Unmittelbar gilt § 14 für die ESt., über § 8 Abs. 1 KStG grundsätzlich auch für die KSt. (s. auch § 13 Anm. 4), nicht aber für die GewSt., da es sich hierbei um eine auf einen tätigen Betrieb bezogene Sachsteuer handelt (§ 2 Abs. 1 GewStG, dazu zB BFH v. 11.3.1982 – IV R 25/79, BStBl. II 1982, 707). 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. dazu § 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, EFG 1990, 381) wegen des Bezugs auf natürliche Personen bezüglich § 16 Abs. 4, s. R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR.

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 lfd. Gewinn ersetzen (vgl. schon zur VOL BFH v. 12.4.1956 – IV 84/55 U, BStBl. III 1956, 164; v. 3.6.1965 – IV 351/64 U, BStBl. III 1965, 576/7).

Wegen der Anwendung des § 14 im Beitrittsgebiet s. § 13 Anm. 6 (zur Rechtslage vor dem Beitritt zB BFH v. 23.6.1976 – I R 165/74, BStBl. II 1976, 676).

Beschränkt Steuerpflichtige: Nach § 50 Abs. 1 Satz 3 ist § 34 (nur) insoweit anzuwenden, als er sich auf Gewinne aus der Veräußerung eines luf. Betriebs (§ 14) usw. bezieht. Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 ist gem. § 50 Abs. 1 Satz 4 ausgeschlossen (aA BLÜMICH/SELDER, § 14 Rn. 5).

Einstweilen frei.

6–10

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu Gewinnermittlungsvorschriften

11

Verhältnis zu § 4a: Bei vom Kj. abweichenden Wj. einer LuF ist ein Veräußerungsgewinn 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 Veräußerungsgewinn entstanden ist (zB BFH v. 30.6.1983 – IV R 113/81, BStBl. II 1983, 640; v. 2.10.1984 – VIII R 20/84, BStBl. II 1985, 428).

Die Begriffe der Betriebsaufgabe sind für § 4a (§ 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV) wie für § 14 gleichbedeutend (aA BFH v. 18.2.1971 – IV R 206/67, BStBl. II 1971, 485 [488], nach Einführung der Bodengewinnbesteuerung überholt).

Verhältnis zu §§ 6b, 6c: Die Reinvestitionsvergünstigung ist auch auf Gewinne aus der Veräußerung betrieblicher Einheiten anwendbar (zB BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348), lässt allerdings die StErmäßigungen nach § 34e Abs. 1 und 3 entfallen (§ 34 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 3 Satz 6).

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

12

Verhältnis zu § 13 (Einleitungssatz): Der Einleitungssatz des § 13 Abs. 1 („Einkünfte aus LuF sind ...“) stellt die Rechtsfolge aus den nachfolgenden Nr. 1–4 dar, umfasst darüber hinaus stillschweigend aber weitere Aussagen, zB zur Existenz und Zurechnung von luf. Einkünften, zur Existenz eines luf. Betriebs, dessen Veräußerung tatbestandliche Voraussetzung für die Anwendung des § 14 ist.

Verhältnis zu § 13 Abs. 3: Die sachliche StBefreiung nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4 wirkt sich bereits bei der Einkunftsermittlung aus, während der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 „bei“ der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wirksam wird und damit die Einkunftsermittlung nicht berührt (BFH v. 25.2.1988 – IV R 32/86, BStBl. II 1988, 827; s. auch BFH v. 12.2.1976 – IV R 8/73, BStBl. II 1976, 413). Die von § 14 ausgelösten Begünstigungen und § 13 Abs. 3 können sich demnach nebeneinander auswirken (§ 13 Anm. 364). Dies folgt auch aus der unterschiedlichen Zielsetzung beider Vorschriften: § 14 soll eine gesunde Agrarstruktur fördern, während § 13 Abs. 3 eine aus agrarpolitischen Erwägungen gewährte stl. Subvention darstellt (§ 13 Anm. 361 mwN).

Verhältnis zu § 13a: Da die Durchschnittssätze des § 13a die Ermittlung des laufenden Gewinns betreffen, wird § 13a von der Regelung des § 14 nicht berührt. Der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn ist gesondert von der Ermittlung des laufenden Gewinns nach § 13a aufgrund Bestandsvergleichs zu ermitteln und erfordert einen Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 (Vor §§ 4–7 Anm. 46 u. 75).

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

Verhältnis zu § 14a: Durch § 14a Abs. 1–3 wurde die Veräußerung oder Aufgabe eines luf. Betriebs im Ganzen unter bestimmten Voraussetzungen durch Gewährung besonderer Freibeträge stl. begünstigt. Der Tatbestand der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs im Ganzen nach § 14a Abs. 1–3 entsprach dem Tatbestand der Betriebsveräußerung iSd. § 14. Die Veräußerung eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einem luf. BV wurde jedoch durch § 14a nicht begünstigt. Nach § 14 Satz 2 gilt § 16 nur mit der Maßgabe, dass der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 nicht zu gewähren ist, wenn der Freibetrag nach § 14a Abs. 1 gewährt wird (s. dazu § 14a Anm. 24). Insoweit stand dem Stpfl. ein Wahlrecht zu. § 14a Abs. 1 galt nur für Veräußerungen bis zum VZ 2000 (s. Anm. 85).

Da sich § 14a Abs. 4 und 5 auf lfd. Gewinne bezieht, kann sich mit § 14 keine Überschneidung ergeben. Gleichwohl ist die Beziehung nicht gänzlich bedeutungslos. Wird im Zusammenhang mit einer vorweggenommenen Erbfolge ein weichender Erbe mit Grund und Boden abgefunden, der als wesentliche Betriebsgrundlage einzuordnen ist, liegt bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 14a Abs. 4 keine an sich anzunehmende Betriebsaufgabe vor, weil dies den Wertungen des § 14a Abs. 4 zuwiderlaufen würde (BFH v. 9.5.1996 – IV R 77/95, BStBl. II 1996, 476).

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 mit der einzigen Ausnahme entsprechend, dass der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 nicht zu gewähren ist, wenn der Freibetrag nach § 14a Abs. 1 gewährt wird (§ 14a Abs. 1 ist ausgelaufenes Recht).

Soweit bei Veräußerung oder Aufgabe eines luf. 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; glA LEINGÄRTNER/WENDT, Besteuerung der Landwirte, Kap. 50 Rn. 1).

14 4. Verhältnis zu den Vorschriften über die Verlustberücksichtigung

Verhältnis zu § 10d: Ein Verlust, der sich bei Veräußerung eines luf. Betriebs oder Teilbetriebs ergibt, ist nach den allgemeinen Grundsätzen (vgl. § 10d Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1) mit positiven Einkünften aus LuF oder (soweit er diese übersteigt) anderen Einkünften des Kj. auszugleichen, in dem er entstanden ist. Veräußerungs- und Aufgabeverluste sind bei abweichenden Wj. wie laufende Gewinne aufzuteilen (§ 4a Anm. 72 mwN).

Über die Wirkung des Verlustausgleichs auf die Anwendung der Tarifvergünstigung nach § 34 Abs. 1 s. § 34 Anm. 21.

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 Veräuße-

rung oder Aufgabe eines Betriebs der gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung. Diese können nur mit anderen laufenden oder veräußerungs- und aufgabebedingten Gewinnen aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung ausgeglichen werden (§ 15 Anm. 1478), so dass § 14 nicht berührt wird.

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

5. Verhältnis zu Tarifvorschriften

15

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 Steuersatz). § 34 Abs. 2 Nr. 1 bezieht sich dazu (ua.) auf „Veräußerungsgewinne im Sinne der §§ 14 ...“. Daraus folgt, dass der Begriff des Veräußerungsgewinns iSv. § 34 Abs. 2 Nr. 1 abschließend nach § 14 bzw. den anderen in § 34 Abs. 2 Nr. 1 genannten Vorschriften bestimmt ist (s. dazu auch § 34 Anm. 37 ff.). Daneben ist allerdings für die Anwendung der Begünstigungen nach § 34 eine gesonderte Prüfung der Außerordentlichkeit erforderlich; s. § 34 Anm. 39.

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. 4 Satz 1 EStR). Im Rahmen eines Veräußerungsgewinns kann es sich um außerordentliche Holznutzungen iSd. § 34b Abs. 1 Nr. 1 handeln, die wegen § 34 Abs. 2 Nr. 5 nach § 34 Abs. 1 tarifbegünstigt sind (vgl. für den lfd. Gewinn bei Veräußerung einzelner forstwirtschaftlich genutzter Grundstücksflächen R 14 Abs. 4 Nr. 2 Satz 4 EStR).

Verhältnis zu §§ 34c, 34d: Da sich § 14 auf im Inland belegene Betriebe bezieht (s. entsprechend § 14a Anm. 16) und von seiner Zielrichtung her auch auf die Verbesserung der (inländ.) Agrarstruktur ausgerichtet ist, ergeben sich mit ausländ. Einkünften aus LuF regelmäßig auch dann keine Berührungspunkte, wenn ausnahmsweise nach der umgekehrten isolierenden Betrachtungsweise (zur isolierenden Betrachtungsweise etwa BFH v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 771) gewisse inländ. Einkünfte zu den ausländ. Einkünften aus LuF gehören (vgl. dazu auch BLÜMICH/KRABBE, § 34d Rn. 8).

6. Verhältnis zum FELEG

16

Die über § 14 ausgelösten Vergünstigungen können neben der Produktionsaufgaberente und dem Ausgleichsgeld nach dem FELEG gewährt werden (zum FELEG s. § 13 Anm. 354 ff.). Hat der Betriebsinhaber iSd. FELEG Flächen verpachtet oder in der Weise stillgelegt, dass die landwirtschaftliche Nutzung ruht, kann er grundsätzlich den Betrieb fortführen oder nach den allgemeinen Grundsätzen die Betriebsaufgabe erklären, s. § 13 Anm. 355. Bei Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe wandeln sich die Leistungen aus der Produktionsaufgaberente nach dem FELEG in nachträgliche BE iSv. § 24 Nr. 2; s. § 13 Anm. 356 aE, dort auch zu bisherigen BA usw.

VI. Verfahrensfragen

Meldepflichtig auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck ist ua., wer einen Betrieb der LuF aufgibt (§ 138 Abs. 1 Satz 4 AO), uE aber nicht die Veräußerung eines Betriebs (aA BLÜMICH/SELDER, § 14 Rn. 9), sondern nur der Erwerb (§ 138 Abs. 1 Satz 1 AO). Empfänger der Meldung ist regelmäßig die Gemeinde, die unverzüglich das FA unterrichtet, ausnahmsweise das zuständige FA (§ 138 Abs. 1 AO).

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 LuF-Betriebe mit einem vom Kj. *abweichenden Wj.* grundsätzlich vorgeschriebene Aufteilung auf Kj. (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1) gilt nicht für Veräußerungsgewinne. Diese sind dem Kj. zuzurechnen, in dem sie entstanden sind (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2). Diese Regelung gilt auch für Aufgabegewinne. Grundsätzlich erfolgt im Veranlagungsverfahren auch die Entscheidung über § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4 (s. aber nachfolgend zur gesonderten und einheitlichen Feststellung) sowie die Entscheidung über die ermäßigte Besteuerung nach § 34, die seit dem VZ 1999 (wieder nur) auf Antrag ausgelöst wird, § 34 Abs. 1 Satz 1.

Gesonderte und einheitliche Feststellung: Wenn Wohnsitz- und Betriebs-FA auseinanderfallen, ist eine gesonderte Feststellung der Einkünfte aus LuF durchzuführen, bzw. wenn an dem LuF-Betrieb mehrere Personen beteiligt sind, sind die estpfl. Einkünfte, dh. auch der Tatbestand eines Gewinns iSd. § 14, vom FA durch Feststellungsbescheid gesondert und einheitlich festzustellen (§§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Wird der Veräußerungsgewinn zB durch die Einbringung einer PersGes. in eine GmbH verwirklicht, ist der Veräußerungsgewinn im Rahmen der Gewinnfeststellung bei der untergehenden PersGes. festzustellen (BFH v. 23.1.1986 – IV R 335/84, BStBl. II 1986, 623; v. 26.10.1989 – IV R 355/84, BFH/NV 1991, 292). 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 (BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811).

Die bestandskräftige Feststellung zum Vorliegen einer Mitunternehmerschaft entfaltet Bindungswirkung für die rechtl. nachrangige Feststellung der Frage der Erzielung eines Veräußerungsgewinns nach §§ (14), 16, 34 (BFH v. 10.2.1988 – VIII R 352/82, BStBl. II 1988, 544; v. 14.1.2003 – VIII B 108/01, BStBl. II 2003, 335).

Veräußert eine natürliche Person ihren Mitunternehmeranteil gegen einen gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreis, ist die Erfassung der Entgelte als nachträgliche BE nicht im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der Mitunternehmerschaft, sondern im Rahmen der EStVeranlagung des Veräußerers zu entscheiden (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532).

Aufgabeerklärung: Über die bei Aufgabe eines verpachteten Betriebs oder Teilbetriebs erforderliche Aufgabeerklärung des Landwirts s. Anm. 65.

Klagebefugnis, Beiladung (§§ 48, 60 FGO): Zur Beiladung ausgeschiedener Gesellschafter bei der Frage, ob überhaupt eine Mitunternehmerschaft als Voraussetzung für einen Veräußerungsgewinn vorlag, s. BFH v. 14.1.2003 – VIII B 108/01, BStBl. II 2003, 335. Im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist dann über eine Frage zu entscheiden, die den Erwerber iSv. § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO persönlich angeht, wenn Streit über die Höhe des Veräußerungspreises besteht und deshalb die für den Erwerber in einer Ergänzungsbilanz zu erfassenden AK noch nicht feststehen (BFH v. 10.11.1988 – IV R

70/86, BFH/NV 1990, 31; Zweifel in BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194 [195]).

Einstweilen frei.

18

VII. Zurechnung des Veräußerungsgewinns

19

Der Gewinn aus der Veräußerung eines luf Betriebs usw. ist dem Veräußerer (oder dem den Betrieb Aufgebenden) zuzurechnen. Dies kann auch eine Pers-Ges./Mitunternehmerschaft sein. Wen personell der Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn trifft, ist eine Frage der Zurechnung.

Zur Zurechnung von luf. Einkünften s. eingehend § 13 Anm. 20 ff. und 75 ff. Im Allgemeinen trifft ein Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn nach Erbfall bei mehreren Erben die Miterben eines luf. Betriebs (zum Höferecht aber § 13 Anm. 143 f.), auch wenn die Veräußerung oder Aufgabe alsbald nach dem Erbfall erfolgt, im Allgemeinen auch bei Vorliegen einer den luf. Betrieb betreffenden Teilungsanordnung (vgl. BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850 mwN, dort auch zur Ausnahme; ferner BMF v. 14.3.2006, FR 2006, 438 Tz. 67 f., dort Tz. 60 ff. auch zu Vermächtnissen). Allerdings erkennt die FinVerw. bezüglich des laufenden Gewinns eine zivilrechtl. verbindliche Auseinandersetzung der Miterben in Ansehung auch eines luf. Betriebs binnen sechs Monaten seit dem Erbfall als auf den Zeitpunkt des Erbfalls wirkend an (s. § 13 Anm. 141); dies kann auch für den Fall einer Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe bedeutsam sein, uE aber nur, wenn sich zwischen Erbfall und Veräußerung bzw. Aufgabe keine erheblichen Wertabweichungen ergeben haben. Erwirbt jemand im Wege vorweggenommener Erbfolge einen luf. Betrieb unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs des bisherigen Eigentümers und veräußert er während der Dauer des Nießbrauchs den luf. Betrieb weiter, ist der bei der Veräußerung erzielte Veräußerungsgewinn ihm zuzurechnen (BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772).

Erläuterungen zu § 14 Satz 1:

Rechtsfolge der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs usw.

A. Rechtsfolge des § 14 Satz 1

20

§ 14 Satz 1 bestimmt, dass „zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ... auch Gewinne (gehören), die bei der Veräußerung eines luf Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Anteils an einem luf. BV erzielt werden“. Rechtsfolge der Vorschrift ist mithin das „Gehören auch zu den Einkünften aus LuF“, wenn der Tatbestand des bei der Veräußerung (Anm. 23 ff.) eines luf. Betriebs usw. (Anm. 28 ff.) erzielten Gewinns (Anm. 43 ff.) 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“, die damit der Ausdrucksweise in § 13 Abs. 2 Einleitungssatz folgt (dazu § 13 Anm. 310), ist die Regelung nicht durchweg konstitutiv (Anm. 3). Sie hat einerseits im Hinblick auf die StPflicht des Veräußerungsgewinns Erinnerungsfunktion, denn die StPflicht von Veräußerungsgewinn ergibt sich schon aus § 2 (vgl. BFH v. 16.9.1966 – VI 118/65, BStBl. III 167, 70; v. 16.9.1966 – VI 119/65, BStBl. III 1967, 71; v. 23.2.1989 – IV R 58/87, BStBl. II 1989, 709 [711]). Andererseits soll sie spezielle Einkünfte

aus LuF abgrenzen, um sie einer besonderen estrechtl. Sachbehandlung zugänglich zu machen (zB § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4, § 34 Abs. 1 und 3).

§ 14 Satz 1 ist im Hinblick auf seine Rechtsfolge etwas irreführend. Es soll nicht eine völlige Gleichstellung bei der estrechtl. Erfassung von Veräußerungsgewinnen mit Einkünften aus LuF in jeder Beziehung erfolgen, sondern die Abgrenzung dient gerade der Andersbehandlung. So ist bei abweichendem Wj. keine Aufteilung wie bei lfd. 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. dazu § 16 Anm. 355 ff.)

Die Rechtsfolge des „Gehörens“ iSv. § 14 Satz 1 bezieht sich auf Gewinne, die bei der Veräußerung eines luf. Betriebs usw. erzielt werden. Die Errechnung solcher Gewinne unterliegt besonderen Maßgaben.

Die Vorschrift enthält keinen ausdrücklichen Hinweis auf die Zurechnung des erzielten Gewinns (s. dazu allgemein für Einkünfte aus LuF § 13 Anm. 20 ff.). Im Rahmen von besonderen Formen der Einkunftserzielung in der LuF (Betriebsverpachtung, Wirtschaftsüberlassung, Nießbrauch usw., dazu § 13 Anm. 75 ff.) erzielt bei Veräußerung von Eigentumsbetrieben (im Gegensatz zu Betrieben auf der Grundlage von Nutzungsrechten) der Eigentümer den Veräußerungsgewinn und nicht etwa der Nießbraucher usw. (vgl. BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772; v. 16.12.1999 – IV R 53/99, BFH/NV 2000, 1078).

21–22 Einstweilen frei.

B. Veräußerung im Sinne von § 14 Satz 1

23

I. Übersicht

Eine Veräußerung iSv. Satz 1 liegt vor, wenn entgeltlich (Anm. 24) das (wirtschaftliche) Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen (Anm. 30) eines Betriebs (Anm. 28) oder Teilbetriebs (Anm. 35), verkörpert in WG des luf. BV, bzw. ein Anteil an einem luf. BV (Anm. 38) in einem einheitlichen Vorgang (Anm. 25) auf einen Erwerber übertragen werden (Anm. 32) und dabei ein Gewinn/Verlust erzielt wird (Anm. 43 ff.).

ZB BFH v. 23.4.1971 – IV 201/65, BStBl. II 1971, 686; v. 28.3.1985 – IV R 88/81, BStBl. II 1985, 508; v. 3.7.1986 – IV R 109/84, BStBl. II 1986, 808 (810).

24

II. Veräußerung und Abgrenzung zur unentgeltlichen Übertragung

Die Veräußerung ist von einer unentgeltlichen Übertragung zu unterscheiden.

Entgeltlichkeit: Kennzeichen einer Betriebsveräußerung ist die Entgeltlichkeit der Übertragung (s. auch Anm. 46). Bei Unentgeltlichkeit liegt mithin keine Veräußerung vor. Zur Unentgeltlichkeit einer Hofübergabe eingehend § 13 Anm. 130. Die Rspr. des BFH hat Entgeltlichkeit für möglich gehalten, wenn zwischen fremden Dritten überhaupt kein Entgelt gezahlt wird, Unentgeltlichkeit aber unwahrscheinlich oder ausgeschlossen ist, weil besondere Gründe vorliegen (BFH v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112, uE zweifelhaft). Ent-

geltlichkeit liegt etwa auch vor bei Übertragung eines Betriebs zwischen Ehegatten im Rahmen einer güterrechtl. Auseinandersetzung im Scheidungsfall (beachte aber ggf. Realteilung), bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer zweigliedrigen Gesellschaft mit Anwachsung des Gesellschaftsvermögens, wenn der Ausgeschiedene eine Abfindung erhält (BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700 [701 mwN]). Betriebsübertragung gegen wiederkehrende Bezüge mit bestimmter Mindestlaufzeit ist zB entgeltlich, gegen Versorgungsleistungen unentgeltlich (BFH v. 31.8.1994 – X R 58/92, BStBl. II 1996, 672). Die Einbringung eines luf. Betriebs in eine KapGes. oder PersGes. wird zwar entgeltlich sein, nach §§ 20, 24 UmwStG kann jedoch die Entstehung eines Veräußerungsgewinns vermieden werden. Eine unentgeltliche Übertragung bzw. ein Übergang des Betriebs, Teilbetriebs oder eines Anteils an einem Betrieb ist keine Veräußerung und bewirkt daher keine Gewinnverwirklichung (zB BFH v. 27.2.1975 – IV B 8/74, BStBl. II 1974, 598; v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260); unentgeltlich ist auch die Einbringung eines überschuldeten Einzelunternehmens in eine KapGes., wenn der Einbringende in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Übertragungsvorgang eine Verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden KapGes. in Höhe des negativen Kapitals eingeht (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512).

Unentgeltlich ist insbes. der Erbfall. Ist hiervon ein luf. Betrieb betroffen, geht er nicht entgeltlich über (Einzelheiten s. § 13 Anm. 140, zB BFH v. 2.2.1989 – IV R 46/87, BFH/NV 1990, 86; zur HöfeO eingehend § 13 Anm. 143).

Miterben eines luf. Betriebs sind grundsätzlich Mitunternehmer (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837; nach BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62, „rückwirkende“ Erbauseinandersetzung bis 6 Monate möglich); eine auf einen luf. Betrieb bezogene Erbauseinandersetzung stellt demnach die Auseinandersetzung einer Mitunternehmerschaft dar, die ihrerseits entgeltlichen Charakter aufweisen kann (s. auch § 13 Anm. 141), sofern nicht höferechtl. Besonderheiten zu beachten sind. Im Gegensatz zu BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80, hält LBP/MITTERPLEININGER, § 14 Rn 5, Abfindungen und Ergänzungsabfindungen nach §§ 12, 13, 17 Abs. 2 HöfeO für Entgelt.

Wichtige Fälle der unentgeltlichen Übertragung sind die Schenkung und die vorweggenommene Erbfolge, soweit sie nicht teilentgeltlich erfolgen (zur vorweggenommenen Erbfolge s. § 13 Anm. 128 ff.). Um einen unentgeltlichen Vorgang handelt es sich, wenn die „Gegenleistung“ nur der Versorgung des Veräußerers dient (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847; v. 16.12.1992 – XI R 34/92, BStBl. II 1993, 436).

Unentgeltliche Übertragung von Teilen des Betriebsvermögens: Die unentgeltliche Übertragung des gesamten lebenden und toten Inventars eines luf. Betriebs bei gleichzeitiger Verpachtung des Grund und Bodens sowie der Betriebsgebäude an den Erwerber ist keine Betriebsveräußerung. Für sich allein stellt die Übertragung des Inventars eine Entnahme dar. Die Rspr. des BFH hat die Auffassung vertreten, dass es sich dann um eine Betriebsaufgabe handeln könne, wenn gleichzeitig an den Erwerber des Inventars das unbewegliche Vermögen verpachtet oder (unentgeltlich) zur Nutzung überlassen wird, wenn das Inventar eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (BFH v. 19.2.1976 – IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415; WOLLNY, DStR 1973, 402). Da Letzteres im Allgemeinen nicht zutreffen wird, verbleibt es uE regelmäßig in Fällen dieser Art bei der Annahme einer Entnahme des Inventars zum Teilwert.

Bei teilentgeltlicher Übertragung (s. dazu § 13 Anm. 130), zB bei gemischter Schenkung/vorweggenommener Erbfolge/Erbauseinandersetzung mit Abstands Zahlungen und Gleichstellungsgeldern, Abfindungen, Übernahme von Verbindlichkeiten, die nicht zum übertragenen BV gehören usw. (nicht: vorbehaltene

Nutzungsrechte, Versorgungsleistungen, s. dazu § 13 Anm. 133 ff.), kann ein nach § 16 Abs. 4 und § 34 begünstigter Veräußerungsgewinn entstehen, nämlich dann, wenn angesichts der notwendigen einheitlichen Betrachtung (Einheitstheorie) des Vorgangs das Entgelt für den Betrieb den Buchwert und die Veräußerungskosten übersteigt (vgl. zB BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811; v. 16.12.1992 – XI R 34/92, BStBl. II 1993, 436 mwN; v. 31.8.1994 – X R 170/93, BFH/NV 1995, 299; v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFH/NV 2001, 262: Mitunternehmeranteil; s. auch BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80). Zur Erbausseinandersetzung s. auch BMF v. 14.3.2006, FR 2006, 438 (nur Gliederung) = StEK EStG § 16 Nr. 107 (Volltext). Bei Nichtübersteigen ist kein Veräußerungsverlust entstanden, s. auch MÄRKLE/HILLER, Rn. 370.

Zur Veräußerung des ganzen Betriebs s. § 16 Anm. 125 ff. und insbes. zur Veräußerung auf Grund mehrerer Kausalgeschäfte s. § 16 Anm. 129.

25–27 Einstweilen frei.

C. Die einzelnen Veräußerungstatbestände (§ 14 Satz 1)

I. Veräußerung eines ganzen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

28 1. Der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

Der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs entspricht dem gleichlautenden Begriff in § 13 Abs. 1 Satz 1 (s. § 13 Anm. 217). Zum sog. engen und mittleren Betriebsbegriff s. Vor §§ 4–7 Anm. 88 ff. und § 16 Anm. 115.

Ein Betrieb im Aufbau kann schon ein Betrieb iSv. Satz 1 sein, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen (Anm. 30) bereits vorhanden sind und bei zielgerechter Weiterverfolgung des Aufbauplans ein selbständig lebensfähiger Organismus zu erwarten ist; entsprechend für den Teilbetrieb BFH v. 1.2.1989 – VIII R 33/85, BStBl. II 1989, 458; s. auch BFH v. 7.11.1991 – IV R 50/90, BStBl. II 1992, 380.

Der BFH hat bereits einen luf. Betrieb angenommen, wenn der Landwirt einen weiteren selbständigen luf. Betrieb in der erklärten Absicht erwirbt, ihn als bald als eigenständigen Betrieb zu bewirtschaften, auch 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). Ein einzelnes WG kann kein Betrieb sein (vgl. zB BFH v. 5.4.1979 – IV R 48/77, BStBl. II 1979, 554 [556] für ein WG des SonderBV eines Mitunternehmers).

Der tätigkeitsbezogene Betriebsbegriff (§ 13 Anm. 217) setzt voraus, dass jemand mit luf. BV luf. Einkünfte erzielte, sich also luf. betätigte.

Vgl. zB BFH v. 30.3.2006 – IV R 31/03, BFH/NV 2006, 1578; v. 16.12.1992 – X R 52/90, BStBl. II 1994, 838 mwN; aA offenbar SCHMIDT/SEGER XXVI. § 14 Rn 2f., die für den Betriebsbegriff ausschließlich auf das vorhandene BV abzustellen scheinen. Gerade die luf. Betätigung kann je Betriebsart allerdings von erheblich unterschiedlicher Intensität sein (zur Unterscheidung von luf. Betrieben gegenüber gewerblichen Betrieben zB BFH v. 5.11.1981 – IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158). So ist etwa ein aussetzender Forstbetrieb ein Betrieb (BFH v. 18.3.1976 – IV R 52/72, BStBl. II 1976, 482; v. 5.11.1981 – IV R 180/77 aaO; v. 18.5.2000 – IV R 27/98, BStBl. II 2000, 524), bei dem folgerichtig die sonst zur laufenden Bewirtschaftung erforderlichen WG fehlen können (s. § 13 Anm. 223). Die Veräußerung eines derartigen Betriebs wird sich auf die Veräußerung der Forstflächen mit dem aufstehenden Holz beschränken. Erwirbt jemand einen luf. Betrieb in der Absicht der Eigenbewirtschaftung entgeltlich und veräußert er den Betrieb, ohne dass es zur Verwirklichung seiner Absicht gekommen ist, so handelt es sich um eine stpfl. Betriebsveräußerung und nicht um die Ver-

äußerung von Privatvermögen (BFH v. 12.9.1991 – IV R 14/89, BStBl. II 1992, 134; v. 17.6.1993 – IV R 110/91, BStBl. II 1993, 752; v. 28.6.2001 – IV R 23/00, BFH/NV 2001, 1647). Die Eigenschaft als luf. Betrieb geht nicht verloren, wenn nach einer ständigen Betriebsverkleinerung eine ertragreiche Bewirtschaftung nicht mehr möglich ist (BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; FG Ba.-Württ. v. 27.2.2002, EFG 2002, 755, rkr.).

Die Gewinnerzielungsabsicht ist nicht Kennzeichen für die Annahme eines Betriebs. Entfällt für einen luf. Betrieb nachträglich die Gewinnerzielungsabsicht, führt dieser Umstand allein nicht zur Betriebsaufgabe (s. § 13 Anm. 71). Die Veräußerung eines Liebhabereibetriebs fällt daher unter § 14. Im Übrigen steht dem Stpfl. ein Wahlrecht zu, jederzeit die Aufgabe des Liebhabereibetriebs zu erklären (BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381).

Mehrere Einzelbetriebe: In der Hand eines Stpfl. können ein oder mehrere Betriebe vorhanden sein, deren Veräußerung jeweils die Rechtsfolge des § 14 Satz 1 auslösen kann (§ 13 Anm. 217); im Rahmen des Betriebs können einer oder mehrere Teilbetriebe vorhanden sein, die ihrerseits veräußert werden können (dazu Anm. 35 und § 13 Anm. 217; § 16 Anm. 115).

Eine Betriebsstätte iSv. § 12 AO ist nicht Betrieb iSv. § 14 Satz 1 (vgl. entsprechend BFH v. 5.6.1986 – IV R 338/84, BStBl. II 1986, 661), aber ggf. Teilbetrieb, wenn die diesbezüglichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Veräußerung von Verpachtungsbetrieben: Da der Verpächter oder Wirtschaftsverlassende eines luf. Betriebs weiterhin über einen luf. Betrieb verfügt, wenn er ihn nicht aufgibt (§ 13 Anm. 84 ff., 101 ff.), treten bei Veräußerung des zur Nutzung überlassenen Betriebs auch hier die Rechtsfolgen des § 14 Satz 1 ein.

2. Veräußerung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

a) Veräußerungsvorgänge

29

Die Veräußerung eines luf. Betriebs iSv. § 14 Satz 1 ist wirtschaftlich nach estrechtl. Maßstäben zu beurteilen.

Zur Abgrenzung zu unentgeltlichen Vorgängen und zur Veräußerung in Teilakten s. Anm. 23 ff. und zum einheitlichen Veräußerungsvorgang s. Anm. 25.

Veräußerung nach einkommensteuer- nicht zivilrechtlichen Maßstäben zu beurteilen: Es kommt auf den wirtschaftlichen Übergang an, das zivilrechtl. Verpflichtungsgeschäft ist nicht maßgeblich (§ 16 Anm. 127 mwN).

Auch ein *Tausch* kann in Betracht kommen; zu einem tauschähnlichen Vorgang zB BFH v. 26.10.1989 – IV R 355/84, BFH/NV 1991, 292 mwN: Betriebsübertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten; BFH v. 8.7.1992 – XI R 51/89, BStBl. II 1992, 946: Tausch von Mitunternehmeranteilen, ebenso ein Verkaufsangebot mit Auflassungsvormerkung und zinsloser Darlehensgewährung in Höhe des Kaufpreises durch den Angebotsempfänger, BFH v. 23.1.1992 – IV R 95/90, BStBl. II 1992, 553.

Die Unwirksamkeit einer Veräußerung nach Zivilrecht, namentlich aus Formgründen, stört die estrechtl. Annahme einer Veräußerung nicht, sofern nur die Folgerungen aus der Veräußerung gezogen werden (glA zB SCHMIDT/SEEGER XXVI. § 14 Rn. 10). Eine zivilrechtl. vereinbarte zeitliche Rückbeziehung einer Betriebsveräußerung ist estrechtl. unbeachtlich (BFH v. 21.12.1972 – IV R 194/69, BStBl. II 1973, 389). Allerdings kann der Stpfl. den Zeitpunkt der Veräußerung bestimmen – Sachverhaltsgestaltung – und sich damit den passenden VZ der Besteuerung aussuchen. Zur Frage, ob der Gewinn zum 31.12. oder zum 1.1. gehört, s. BFH v. 22.9.1992 – VIII R 7/90, BStBl. II 1993, 228.

Zwang zur Veräußerung unbeachtlich: Auf das Motiv für die Veräußerung kommt es nicht an. Eine Betriebsveräußerung kann auch unfreiwillig gegen den Willen des Betriebsinhabers erfolgen, zB wegen eines schädigenden Ereignisses (BFH v. 5.12.1995 – VIII R 10/91, BStBl. II 1996, 281 [287]), im Wege der *Zwangsversteigerung*, aufgrund einer gesetzlichen *Enteignung* von Grund und Boden gegen Entschädigung, die Veräußerung des luf. Betriebs zu dem Zweck, einer drohenden Enteignung zuvorzukommen.

Einbringung als Veräußerung: Betriebsveräußerung ist auch die Einbringung eines luf. Betriebs nach § 24 UmwStG (BFH v. 20.4.1995 – IV R 7/93, BStBl. II 1995, 708).

Keine Betriebsveräußerung ist die Betriebsverpachtung oder Wirtschaftsüberlassung (dazu § 13 Anm. 75 ff., 98 ff.; wegen der Besonderheiten beim Nießbrauch s. § 13 Anm. 114 ff.), hier verbleiben die wesentlichen Betriebsgrundlagen beim Nutzungsüberlassenden (zur möglichen Betriebsaufgabe s. Anm. 67). Mangels Entgelts fallen alle Formen der unentgeltlichen Betriebsübertragung (Schenkung) bzw. des unentgeltlichen Betriebsübergangs (dazu Anm. 24) oder die Übertragung einzelner WG durch den Stpfl. von einem Betrieb in den anderen ebenfalls nicht unter den Begriff der Betriebsveräußerung.

30 b) Veräußerung der wesentlichen Grundlagen des Betriebs

Die Betriebsveräußerung setzt die entgeltliche Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber voraus (§ 16 Anm. 127).

Im Einklang mit dem hier für Satz 1 vertretenen Veräußerungsbegriff liegt eine Veräußerung des ganzen luf. Betriebs vor, wenn seine wesentlichen Betriebsgrundlagen bzw. die diese repräsentierenden WG entgeltlich auf einen Erwerber in der Weise zu (wirtschaftlichem) Eigentum übertragen werden, dass der Veräußerer seine bisherige luf. Betätigung im Wesentlichen einstellt (Anm. 31; str., was den Umfang der Einstellung betrifft) und vom Erwerber der Betrieb als geschäftlicher Organismus weitergeführt werden kann (aber nicht muss, s. Anm. 31):

BFH v. 28.3.1985 – IV R 88/81, BStBl. II 1985, 508 [509 mwN]. Bei Mitunternehmenschaften können sich WG des SonderBV als wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen; auch diese müssen mitveräußert werden (BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BFH/NV 2000, 1554; v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26); vgl. zur Übertragung einer Gemeinschaftsbrennerei auf eine Genossenschaft gegen Gewährung von Genossenschaftsanteilen BFH v. 26.10.1989 – IV R 305/84, BFH/NV 1991, 292. Zur Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentumsübergangs für den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung BFH v. 3.10.1984 – I R 119/81, BStBl. II 1985, 245. Werden nicht die für den Betriebsorganismus wesentlichen Betriebsgrundlagen, sondern nur wichtige bzw. weniger wichtige Betriebsmittel übertragen, während der Stpfl. das Unternehmen in derselben oder in einer veränderten Form fortführt, liegt keine Betriebsveräußerung vor (BFH v. 3.10.1984 – I R 116/81, BStBl. II 1985, 131, allerdings für einen Gewerbebetrieb, bei dem allgemein die Aufgabe der Tätigkeit durch den Veräußerer als kennzeichnendes Merkmal der Veräußerung gehalten wird, s. Anm. 31; H 16 [1] EStH).

Wesentliche Betriebsgrundlagen sind bezogen auf den jeweiligen einzelnen Betrieb nach dessen Eigenart im Wege der Einzelfallprüfung zu bestimmen. Wesentliche Grundlage sind die funktional zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlichen WG, die ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung besitzen (funktional und quantitativ wesentliche Betriebsgrundlage).

Bei luf. Eigenbetrieben gehören dazu vor allem die Nutzflächen, sofern sie nicht nach Umfang und Bonität von untergeordneter Bedeutung sind, ggf. Wirtschaftsgebäude (nicht mehr Wohngebäude, s. § 13 Anm. 340 ff.) und die mit

Grund und Boden verbundenen Betriebsvorrichtungen, zB Fütterungsanlagen, Drainagen, die im Herdbuch eingetragene Kuhherde eines Grünlandbetriebs (glA LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 50 Rn. 8), ansonsten im Allgemeinen nicht das lebende und tote Inventar, wenn leicht wiederbeschaffbar (BFH v. 18.4.1991 – IV R 7/89, BStBl. II 1991, 833, einschränkend bei Gewerbebetrieben BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, HFR 1998, 184), allerdings im Gegensatz zum diese (allein) kennzeichnenden lebenden und toten Inventar von Pachtbetrieben (BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373), idR nicht das Umlaufvermögen. Sind Betriebsgrundlagen funktional wesentlich, spielt es keine Rolle, ob in ihnen erhebliche stille Reserven gebunden sind. In Bezug auf die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen s. § 13 Anm. 81 f.

Aus der Zwecksetzung der §§ 14, 16 Abs. 1 entnimmt die Rspr. des BFH (s. auch BVerfG v. 10.12.1985 – 1 BvR 1017/85, HFR 1986, 317) aber einen *weiter gefassten* Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen als den rein funktional bestimmten, der etwa für die unentgeltliche Betriebsübertragung (§ 6 Abs. 3), die Betriebsverpachtung oder Wirtschaftsüberlassung und die Betriebsaufspaltung gilt. Denn nach §§ 14, 16 Abs. 1 soll die – wegen der Zusammenballung allerdings ermäßigte – Besteuerung von in WG gebundenen erheblichen stillen Reserven sichergestellt werden. Zu den wesentlichen Grundlagen eines Betriebs gehören daher auch solche WG, die funktional gesehen für den Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nicht erforderlich bzw. wesentlich sind – auch etwa weil sie leicht wiederbeschaffbar sind –, in denen aber erhebliche stille Reserven gebunden sind (sog. quantitative Beurteilung).

BFH v. 3.6.1965 – IV 351/64 U, BStBl. III 1965, 576; v. 18.4.1991 – IV R 7/89, BStBl. II 1991, 838; leichte Wiederbeschaffbarkeit; glA BMF v. 28.2.2006, DStR 2006, 426 = StEK EStG § 16 Nr. 106. Bindung erheblicher stiller Reserven ist auch im Rahmen von gewillkürtem BV, bei immateriellen Werten und im Einzelfall bei Umlaufvermögen möglich, ebenso SCHMIDT/WACKER XXVI. § 16 Rn. 103 ff.; bzgl. gewillkürtem BV aA BLÜMICH/SELDER, § 14 Rn. 12.

Auf der Grundlage der von der Rspr. erarbeiteten Grundsätze ist die Verwendung des Begriffs „wesentliche Betriebsgrundlagen“ im Rahmen von § 14 irreführend. Betriebsgrundlagen, die für den Betrieb nicht wesentlich sind, werden auch nicht dadurch zu wesentlichen Betriebsgrundlagen, dass sie hohe stille Reserven beinhalten. Gleichwohl ist deren Veräußerung für die Annahme einer Betriebsveräußerung essentiell. Insoweit wäre es besser, für den Bereich der Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe von für den Betrieb *bedeutsamen* WG zu sprechen.

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, schließt die Annahme einer Betriebsveräußerung nicht aus (zB BFH v. 29.10.1992 – IV R 117/91, BFH/NV 1994, 533; v. 17.4.1996 – X R 128/94, BFH/NV 1994, 877). Werden wesentliche Betriebsgrundlagen bei der Veräußerung zurückbehalten und in das PV überführt, so kann eine Betriebsaufgabe vorliegen (BFH v. 9.7.1981 – IV R 101/77, BStBl. II 1982, 20; v. 24.7.1986 – IV R 137/84, BStBl. II 1986, 808; v. 1.2.1990 – IV R 8/89, BStBl. II 1989, 428).

Zur Betriebsaufgabe s. Anm. 65. Zum Rückbehalt von WG bei Betriebsveräußerung s. auch § 16 Anm. 128.

c) Einstellung der Tätigkeit durch den Veräußerer, Fortführung durch Erwerber 31

Erfordernis der Tätigkeitseinstellung streitig: Ob der Veräußerer seine luf. Betätigung einstellen muss, damit man von einer Betriebsveräußerung ausgehen

kann, ist streitig. Für den Fall der Rückpacht des Betriebs vom Erwerber hält es der für LuF zuständige IV. Senat des BFH aufgrund des Umstands, dass § 14 Satz 1 an das Objekt „Betrieb“ anknüpft, für unmaßgeblich, ob der veräußernde Betriebsinhaber seine Tätigkeit einstellt (BFH v. 28.3.1985 – IV R 88/81, BStBl. II 1985, 508 [509]). Dagegen ist nach demselben Senat (BFH v. 24.7.1986 – IV R 137/84, BStBl. II 1986, 808 [810]) bei Weiterführung einer LuF mit – wohl auch nicht wesentlichen – Betriebsgrundlagen die Annahme einer Betriebsveräußerung ausgeschlossen.

Ausgehend vom tätigkeitsbezogenen Betriebsbegriff (Anm. 28 und § 13 Anm. 217) verlangt der BFH bei Gewerbebetrieben die Einstellung der Tätigkeit (BFH v. 12.6.1996 – XI R 56, 57/95, BStBl. II 1996, 527 [529]; v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 191; v. 3.10.1984 – I R 119/81, BStBl. II 1985, 245; v. 13.1.1966 – IV 76/63, BStBl. III 1966, 168; ebenso H 16 [1] EStH); auch für luf. Betriebe KANZLER, FR 1996, 678; offen zB SCHMIDT/SEGER XXVI. § 14 Rn. 12. UE ist dies zu puristisch. Stört wie bei der Betriebsverpachtung (s. § 13 Anm. 82) der Rückbehalt nicht wesentlicher Betriebsgrundlagen – insbes. Flächen in geringerem Umfang – die Annahme einer Betriebsveräußerung nicht, steht uE nichts dagegen, auch dann von einer Veräußerung des luf. Betriebs auszugehen, wenn der Veräußerer auf den zurückbehaltenen Flächen eine LuF fortführt. IE glA LBP/MITTERPLEININGER, § 14 Rn. 3; LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 50 Rn. 6; iE ohne Stellungnahme MÄRKLE/HILLER, Rn. 369. Zur Tätigkeitseinstellung bei Veräußerung des Gewerbebetriebs s. § 16 Anm. 136.

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. 6.2.1962 – I 197/61 S, BStBl. III 1962, 190; v. 28.3.1985 – IV R 88/81, BStBl. II 1985, 508 (509); R 16 Abs. 1 Satz 2 EStR zu § 16; BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 17. Es steht der Anerkennung einer Betriebsveräußerung iSd. § 14 Satz 1 zB nicht entgegen, wenn der Erwerber den Betrieb durch Parzellierung des Grundbesitzes „aus-schlachtet“ und den Betrieb später aufgibt.

32 3. Veräußerung an einen einzigen Erwerber (Einzelunternehmer oder Personengesellschaft)

§ 14 erwähnt den Erwerber nicht ausdrücklich, § 16 nur gelegentlich (§ 16 Abs. 2 Satz 3). Allerdings ist eine Veräußerung ohne Erwerber nicht denkbar. 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 (glA BLÜMICH/SELDER, § 14 Rn. 17). Ein Erwerber kann eine einzelne natürliche oder juristische Person, aber auch eine Mehrheit miteinander verbundener Personen, zB eine Gesellschaft (GbR, OHG oder KG), dh. ein Subjekt sein, das in der Lage ist, einen luf. Betrieb zu führen (§ 13 Anm. 20 ff.).

Veräußert der Landwirt seinen Betrieb nicht an einen, sondern an mehrere einzelne Erwerber, so handelt es sich entweder um eine Betriebsaufgabe (Anm. 65) oder um die nicht unter die §§ 14, 34 fallende Abwicklung (Liquidation) des Betriebs (Anm. 66).

33–34 Einstweilen frei.

II. Veräußerung eines Teilbetriebs

Satz 1 umfasst auch die Veräußerung des Teilbetriebs eines luf. Betriebs.

Zur Veräußerung s. Anm. 23 ff. und § 16 Anm. 140 ff. sowie § 13 Anm. 217.

Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Teilbetriebs: Luf. Teilbetrieb ist ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil eines luf. Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist, dh., wenn von ihm seiner Struktur nach eine eigenständige betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden kann (s. schon zum EStG 1925 STRUTZ, EStG, 1929, § 30 Anm. 7, S. 385, und die Begründung zum EStG 1934, RStBl. 1935, 33 [42]). Die Abgrenzung des Teilbetriebs von einem selbstständigen Betrieb ist für die §§ 14, 16 ohne Bedeutung, sie kann aber aus anderen Gründen erforderlich sein, zB wegen der Flächendeckung (s. § 13 Anm. 254 ff.). Zum Begriff und den Merkmalen des Teilbetriebs s. § 16 Anm. 140–147.

Maßgebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse beim Betriebsinhaber, wobei einzelnen Abgrenzungsmerkmalen jeweils unterschiedliches Gewicht zukommen kann.

BFH v. 29.3.2001 – IV R 62/99, BFH/NV 2001, 1248: Die bei gewerblichen Betrieben für die Annahme eines Teilbetriebs gültigen Indizien – wie örtliche Trennung, Verwendung anderer Betriebsmittel, anderes Anlagevermögen, selbständige Preisgestaltung, eigener Kundenstamm, eigenes Personal und eigene Buchführung – sind für luf. Teilbetriebe nur bedingt aussagekräftig. Auch ein voller landwirtschaftlicher Besatz (Betriebsgebäude, Inventar etc.) ist nicht erforderlich. Indizien für das Vorhandensein eines Teilbetriebs können 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, 374).

Ein Betrieb kann auch mehrere Teilbetriebe umfassen. Kontrollüberlegung dafür, dass die veräußerten WG einen Teilbetrieb bilden, ist der Umstand, dass der Erwerber den erworbenen Komplex künftig als selbständigen Betrieb oder (im Rahmen seines Gesamtbetriebs) wiederum als Teilbetrieb weiterführen kann.

R 14 Abs. 3 Satz 2 EStR; RFH v. 14.1.1932, RStBl. 1932, 399; v. 27.7.1938, RStBl. 1938, 887; BFH v. 9.12.1960 – IV 67/58 U, BStBl. III 1961, 124; v. 19.2.1976 – IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415; v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373; v. 9.11.2000 – IV R 60/99, BStBl. II 2001, 101; v. 29.3.2001 – IV R 88/99, BStBl. II 2002, 791; v. 29.3.2001 – IV R 62/99, BFH/NV 2001, 1248, jeweils mwN.

Merkmale des land- und forstwirtschaftlichen Teilbetriebs: Eine volle Selbständigkeit des Betriebsteils wird nicht vorausgesetzt, es müssen aber die Voraussetzungen für eine (mögliche) Selbständigkeit bestehen. Setzt die Verselbständigung noch Ergänzungsanschaffungen bzw. Änderungen voraus, stört dies die Annahme eines Teilbetriebs nicht unbedingt (BFH v. 4.6.1973 – I R 154/71, BStBl. II 1973, 838; SCHMIDT/SEGER XXVI. § 14 Rn. 4); uE gilt dies nur dann, wenn sich die Beschaffung auf nicht wesentliche Betriebsgrundlagen bezieht. Neben den allgemeinen Voraussetzungen müssen je nach Betriebszweig insbes. im landwirtschaftlichen Bereich (zur Forstwirtschaft s.u.) oft Wirtschaftsgebäude, etwa für eine spezielle Viehhaltung oder eine sonstige spezielle Betriebsparte, vorhanden sein (glA LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 50 Rn. 9).

Gesonderte Buchhaltung und selbständige Ermittlung des Gewinns ist nicht erforderlich (zB BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373 [375]; R 16 139 Abs. 3 Satz 2 EStR), eine selbständige Rechnungsführung als Voraussetzung für die Verselbständigung des Betriebsteils wird zT gefordert (RFH v. 27.7.1938, RStBl. 1938, 887; v. 3.11.1940, RStBl. 1940, 1042; v. 28.1.1942, RStBl. 1942, 90;

LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 50 Rn. 9; SCHMIDT/SEGER XXVI. § 14 Rn. 4), ist uE aber nicht unabdingbar, sofern sie nur herstellbar ist.

Beispiele land- und forstwirtschaftlicher Teilbetriebe: Teilbetrieb kann zB sein ein Vorwerk (RFH v. 27.7.1938, RStBl. 1938, 887; v. 1.12.1937, RStBl. 1938, 108, Brennrecht mit Brenneinrichtung; RFH v. 14.1.1932, RStBl. 1932, 399), angeblich nicht dagegen nur das Brennereirecht, weil dadurch die Brennerei nicht erlischt (LBP/MITTERPLEININGER, § 14 Rn. 22); Blumenladen neben einer Gärtnerei (BFH v. 26.4.1979 – IV R 108/75, BStBl. II 1979, 732). 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.

Keinen Teilbetrieb eines luf. Betriebs bilden für sich allein bei Eigentumsbetrieben im Allgemeinen das lebende und tote Inventar.

BFH v. 31.1.1963 – VI 220/58, HFR 1963, 250; v. 19.2.1976 – IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415; v. 23.6.1977 – IV R 43/73, BStBl. II 1977, 719; v. 29.3.2001 – IV R 62/99, BFH/NV 2001, 1248, dort zur Hofstelle, im Gegensatz zur Veräußerung des Inventars eines Pachtbetriebs; BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373, dort auch dazu, dass nur das tote Inventar veräußert wird. Kein Teilbetrieb im Allgemeinen für sich allein die Nutzflächen (BFH v. 9.7.1981 – IV R 101/77, BStBl. II 1982, 20 bezüglich nicht abgrenzbarer Ackerflächen mit Inventar; aA THIEME, FR 1957, 346 u. 567); im Allgemeinen nicht einzelne WG (BFH v. 5.4.1979 – IV R 48/77, BStBl. II 1979, 554 [556], betreffend ein WG des Sonder-BV eines Mitunternehmers; BFH v. 9.7.1981 – IV R 101/77, BStBl. II 1982, 20, betreffend eine Ackerfläche; BFH v. 20.8.1970 – IV 143/64, BStBl. II 1970, 807 [809], betreffend eine Obstplantage ohne zugehörige Wirtschaftsgebäude); nicht der Gebäudebestand, abgesehen davon, dass luf. Wohngebäude nicht mehr zum BV gehören (BFH v. 4.4.1968 – IV 210/61, BStBl. II 1968, 411 [412]).

Wenn zu einem landwirtschaftlichen Betrieb (Ackerbau, Viehzucht ua.) zugleich zB Weinbau usw. oder andere Nutzungen iSd. BewG gehören, bilden die einzelnen Sparten nicht allein schon deshalb verschiedene Teilbetriebe, weil sie sich mit verschiedenen Arten der Bodenbewirtschaftung und Fruchtziehung befassen (s. § 13 Anm. 217; vgl. aber nachstehend zum Forstareal).

Dass die Anforderungen je Betriebszweig verschieden ausfallen können, zeigen die Verhältnisse bei vorhandenen Forstarealen.

S. schon BFH v. 5.11.1981 – IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158. Sofern man nicht nach hier vertretener Auffassung von kleinen Bauernwaldungen als unselbständigem Bestandteil einer vorhandenen Landwirtschaft auszugehen hat (§ 13 Anm. 217 aE, Anm. 223), werden von der Rspr. des BFH mit Recht an das Vorhandensein eines forstwirtschaftlichen Teilbetriebs erheblich geringere Anforderungen gestellt (vgl. schon BFH v. 9.12.1960 – IV 67/58, BStBl. III 1961, 124; v. 14.7.1965 – I 245/63 U, BStBl. III 1965, 643; v. 13.4.1989 – IV R 30/87, BStBl. II 1989, 718; Grundsätze zum landwirtschaftlichen Teilbetrieb nicht übertragbar: BFH v. 9.11.1995 – IV R 96/93, BFH/NV 1996, 316). Dies gilt namentlich dann, wenn der Bestand nicht gepflegt wird – aussetzender Betrieb – (zB BFH v. 18.3.1976 – IV R 52/72, BStBl. II 1976, 482; v. 5.11.1981 – IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158), da dann nicht einmal auf das Vorhandensein von entsprechenden Maschinen und dazu gehörenden Wirtschaftsgebäuden abgestellt werden kann, s. mwN § 13 Anm. 217, 223. Der Unterschied von aussetzendem und Nachhaltsbetrieb ist estrchtl. ohne Bedeutung. Im Allgemeinen bildet ein Forstareal einen Teilbetrieb, wenn es ein selbstständig lebensfähiges Forstrevier darstellt (vgl. BFH v. 17.1.1991 – IV R 12/89, BStBl. II 1991, 566; v. 9.11.1995 – IV R 96/93, BFH/NV 1996, 316; mit Bezug auf die Möglichkeit des Veräußerungsgewinns BFH v. 26.6.1985 – IV R 149/83, BStBl. II 1985, 549). Daraus wird gefolgert, dass ein Teilbetrieb schon dann vorliegt, wenn ein Areal mit Waldbestand von einer bestimmten Mindestgröße abgetrennt und veräußert wird (LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 50 Rn. 9; LBP/MITTERPLEININGER, § 14 Rn. 26; zur Mindestgröße zB BFH v. 26.6.1985 – IV R 149/83, BStBl. II 1985, 549).

Einheitliches Wirtschaftsjahr und einheitliche Gewinnermittlung unerschädlich: Sind die Teilbetriebsmerkmale erfüllt, so ist es unerschädlich, dass die Gewinnermittlung für den Gesamtbetrieb einheitlich von einem Wj. vom 1.7.–30.6. ausgeht (§ 4a Abs. 1 Nr. 1) oder die Zeit vom 1.10.–30.9. (Forstwirtschaft, § 8c Abs. 1 Nr. 2 EStDV) zugrunde liegt. Die Notwendigkeit, das Wj. für den veräußerten oder den verbleibenden Teil des Betriebs umzustellen, schließt die Eigenschaft eines Teilbetriebs nicht aus.

Der Begriff des „Teilbetriebs“ deckt sich nicht völlig mit dem Begriff eines landwirtschaftlichen Nebenbetriebs (§ 13 Anm. 312). Gleichwohl kann und wird der Nebenbetrieb idR wenigstens die Qualität eines Teilbetriebs iSd. § 14 aufweisen, wenn nicht gar überhaupt ein selbständiger weiterer Betrieb vorliegt.

LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 50 Rn. 9; SCHMIDT/SEGER XXVI. § 14 Rn. 6: Nebenbetrieb immer Teilbetrieb, auch wenn er wie zB eine landwirtschaftl. Brennerei nach den gesetzlichen Bestimmungen mit einem luf. Betrieb verbunden sein muss.

Die Veräußerung eines Teilbetriebs ist erfolgt, wenn die entsprechenden zum Teilbetrieb gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen entgeltlich übertragen werden; s. dazu Anm. 23 ff.

Wird eine wesentliche Betriebsgrundlage des Teilbetriebs im verbleibenden Betrieb weiter verwendet oder in einen anderen (Teil-)Betrieb des Stpfl. verbracht, liegt keine Teilbetriebsveräußerung vor (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409; v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342 [344]; v. 19.1.1983 – I R 57/79, BStBl. II 1983, 312). Die Frage, ob die Annahme einer Teilbetriebsveräußerung die Aufgabe der entsprechenden Betätigung durch den Veräußerer voraussetzt, ist str., s. dazu Anm. 31; wegen der Auffassung zu den gewerblichen Einkünften s. BFH v. 9.8.1989 – X R 62/87, BStBl. II 1989, 973; dieser Rspr. zustimmend zB LBP/MITTERPLEININGER, § 14 Rn. 21.

Einstweilen frei.

36–37

III. Veräußerung eines Anteils an einem Betriebsvermögen

38

Neben der Betriebs- und Teilbetriebsveräußerung erfasst Satz 1 auch die Anteilsveräußerung (s. auch § 16 Anm. 200 ff.).

Rechtswentwicklung: Die Frage, ob auch die Veräußerung eines Anteils an einem luf. BV nach § 14 stpfl. ist, war früher umstritten, da die Anteilsveräußerung in § 14 (in bis zum StÄndG 1965 geltender Fassung) – anders als in § 16 – nicht ausdrücklich erwähnt wurde. RFH (Urt. v. 15.1.1941, RStBl. 1941, 410) und BFH (Urt. v. 27.8.1964 – IV 214/63, BStBl. III 1964, 627) bejahten die Frage. In der Fassung des § 14 gem. StÄndG 1965 v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377, BStBl. I 1965; 217) ist diese Auffassung bestätigt worden. Die Rspr. des BFH geht von einer partiellen Betriebsbeendigung aus.

BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754 (756 mwN): obwohl der Betrieb von der Veräußerung unberührt bleibt. Ein Anteil an einem luf. BV iSv. § 14 Satz 1 Var. 3 ist namentlich dann im Allgemeinen gegeben, wenn ein luf. Betrieb in der Form einer Mitunternehmenschaft geführt wird (zB BFH v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112), also in der Form insbes. einer GbR, einer (Schein-)OHG/KG (dazu § 13 Anm. 402), einer Gütergemeinschaft (§ 13 Anm. 151) oder auch einer sonstigen Ehegattenmitunternehmenschaft (§ 13 Anm. 153 f.), bei einer Erbengemeinschaft (§ 13 Anm. 141) nicht etwa bei den Formen der Hoferbfolge nach der HöfeO (§ 13 Anm. 143; zum landesrechtlichen Höfe- und Anerbenrecht § 13 Anm. 144). Bei Erbauseinandersetzungen gegen Abfindungen erzielen weichende Erben in Ansehung eines vorhandenen luf. Betriebs ggf. Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen (zu den Einzelheiten s. § 13 Anm. 141), anders bei Realteilung (§ 14 Satz 2

iVm. § 16 Abs. 3 Satz 2). 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).

Begriff des Anteils am land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen:

Gegenstand der Veräußerung ist ein Anteil an einem luf. BV, nicht an einem luf. 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. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594). 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.

So wohl auch BFH v. 5.7.2005 – VIII R 65/02, BStBl. II 2006, 160 aE; v. 3.6.1997 – VIII B 73/96, BFH/NV 1997, 838: ggf. die schuldrechtl. wertmäßige Beteiligung am BV). Hierin ist andererseits auch eine Abgrenzung zur zivilrechtlichen Betrachtung enthalten (BFH v. 26.1.1978 – IV R 97/76, BStBl. II 1978, 368 [369]). Der Verzicht eines Gesellschafters gegen Entgelt auf die Ausübung gesellschaftsrechtl. Befugnisse stellt keine Veräußerung eines (Teils eines) Mitunternehmeranteils dar (BFH v. 6.11.1991 – XI R 41/88, BStBl. II 1992, 335).

Umfasst ein Mitunternehmeranteil auch Sonderbetriebsvermögen, so ist die Anteilsveräußerung nur begünstigt, wenn das wesentliche SonderBV mitveräußert wird (zB BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173 mwN, und Anm. KEMPERMANN, FR 2006, 278). Steuerneutrale Überführung in ein anderes BV des Stpfl. genügt nicht (zB BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890; v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229: bei Mitunternehmerschaft; vgl. auch MÄRKLE/HILLER, Rn. 376d). Bei Übernahme in das PV mit Aufdecken der stillen Reserven kommt allerdings Aufgabe des Mitunternehmeranteils in Betracht, dazu Anm. 70. Zum Ausscheiden von SonderBV, das nicht wesentliche Betriebsgrundlage ist, s. zB BFH v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112: bei Übergang in das PV der gemeine Wert des WG wie Veräußerungserlös, dem der Buchwert gegenüberzustellen ist; s. auch BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132.

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 (s. nur BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173; v. 10.11.2005 – IV R 7/05, BStBl. II 2006, 176, und § 16 Anm. 230 ff.).

Tausch als Anteilsveräußerung: Veräußerung kann auch ein Tausch von Mitunternehmeranteilen sein, der dann grundsätzlich zur Gewinnrealisierung führt (BFH v. 8.7.1992 – XI R 51/89, BStBl. II 1992, 946 mit Abgrenzung zur gewinnneutralen Realteilung). Die Einbringung eines Mitunternehmeranteils teilweise auf Rechnung des Einbringenden, teilweise auf Rechnung eines Dritten in eine PersGes., der dafür ein Entgelt zahlt (Zuzahlung), ist ebenfalls ein Veräußerungsvorgang (BFH v. 8.12.1994 – IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599).

Die Aufzählung in § 14 Satz 1 (bzw. über § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 1) ist abschließend, dh., dass die entgeltliche Aufnahme eines (nunmehrigen) Mitgesellschafters in eine bisher als Einzelunternehmen betriebene LuF nicht zu einem begünstigten Veräußerungsgewinn führen kann, weil in diesem Fall nicht der ganze Betrieb oder ein selbständiger Teilbetrieb veräußert wird und ein veräußerungsfähiger Mitunternehmer-

anteil vor der Einbringung und Gründung der PersGes. nicht bestanden hat (vgl. entsprechend BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123 [126]; keine planwidrige Gesetzeslücke, dort auch zur Gegenmeinung und S. 127 zur Abgrenzung gegenüber § 24 UmwStG, diesbezüglich auch BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287).

Einstweilen frei.

39–41

Erläuterungen zu § 14 Satz 2: Verweisungen auf § 16

A. Verweisungen auf § 16 Abs. 1

42

Nach § 14 Satz 2 gilt § 16 entsprechend. Damit wird ua. auch auf die Tatbestände des § 16 Abs. 1 verwiesen, soweit § 14 keine eigenständigen Regelungen, wie für den Betrieb und den Teilbetrieb, enthält.

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 (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.

R 16 Abs. 3 Satz 6 EStR; s. auch BFH v. 27.10.1977 – IV R 60/74, BStBl. II 1978, 100; im Einzelnen dazu § 16 Anm. 160–176. Die Vorschrift ist auch dann anwendbar, wenn die Beteiligung im Eigentum eines oder mehrerer Mitunternehmer derselben PersGes. stand und stl. zum BV der PersGes. gehörte (R 16 Abs. 3 Sätze 7 f. EStR). Hält der Stpfl. die Beteiligung teilweise im PV, so empfiehlt sich die Einlage in das BV vor Veräußerung (§ 16 Anm. 167 mwN).

Verweisung auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 (Anteilsveräußerungen): Die Vorschrift bestimmt auch mit Wirkung 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 Nr. 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 mwN; R 139 Abs. 4 Satz 4 EStR 2002).

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

43

I. Begriff des Veräußerungsgewinns

Nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 2 Satz 1 ist Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis (Anm. 46) nach Abzug der Veräußerungskosten (Anm. 47) den (nach § 4 Abs. 1 ermittelten) Wert des BV (Anm. 48) oder den Wert des Anteils am BV übersteigt.

Wegen Erläuterungen hierzu s. auch § 16 Anm. 300ff.: Bedeutung, Anwendungsbereich und Zeitpunkt der Gewinnrealisierung, dazu zB BFH v. 16.3.1989 – IV R 153/86, BStBl. II 1989, 557. Gewinnermittlung eigener Art (FG Köln v. 19.5.1982, EFG 1982, 565, rkr.). Die Begriffsbestimmung zeigt, dass bei entsprechenden Faktoren auch ein Verlust zu errechnen sein kann (BFH v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112; v. 12.6.1975 – IV R 10/72, BStBl. II 1975, 853 [854]). Derartige Verluste sind ausgleichs- und abzugsfähig nach § 10d, s. die dortigen Erläuterungen sowie zB BFH v. 12.6.1975 – IV R 10/72, BStBl. II 1975, 853.

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 Betriebsveräußerung endet das Wj. des abziehenden Land- und Forstwirts, der Veräußerungsgewinn ist getrennt vom lfd. 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).

ZB BFH v. 19.5.1971 – I R 46/70, BStBl. II 1971, 688. Zum Veräußerungsgewinn gehört der im Rahmen einer Betriebsveräußerung entstehende Gewinn aus der Auflösung einer Rücklage zB iSv. § 6b Abs. 3, R 6b.2 Abs. 10 Satz 6 EStR, dort Sätze 1 ff. auch zur Fortführung. Entsprechendes gilt für eine Rücklage iSv. § 6c bzw. eine Rücklage für Ersatzbeschaffung (BFH v. 25.6.1975 – I R 201/73, BStBl. II 1975, 848; v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 382). Zum begünstigten Veräußerungsgewinn können (ausnahmsweise) auch Gewinne aus der Veräußerung von WG des Umlaufvermögens gehören (vgl. BFH v. 25.1.1995 – X R 76–77/92, BStBl. II 1995, 388 mwN). Die Einbeziehung in einen Veräußerungsgewinn ist nach dem Gesetz aber davon abhängig, ob die Veräußerung im Rahmen der Betriebsveräußerung erfolgt oder nur gelegentlich dieser Veräußerung (vgl. zur Betriebsaufgabe BFH v. 23.1.2003 – IV R 75/00, BStBl. II 2003, 467; v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719). Letzteres ist im Allgemeinen der Fall, wenn mit den Produkten Kunden wie bisher im laufenden Geschäftsverkehr beliefert werden (vgl. zB BFH v. 1.12.1988 – IV R 140/86, BStBl. II 1989, 368; v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373 [376]). Wenn sich der Verkäufer eines luf. Betriebs für die Zeit nach der Veräußerung noch ein Aberntungsrecht vorbehält, gehören die hieraus resultierenden Erträge nicht zum Veräußerungsgewinn, es handelt sich vielmehr um nachträgliche luf. Einkünfte iSv. § 24 Nr. 2, glA BLÜMICH/SELDER, § 14 Rn. 48; s. im Übrigen auch Anm. 80 zum Aufgabegewinn. Wegen rechtl. Besonderheiten bei Organschaften s. BFH v. 22.1.2004 – III R 19/02, BStBl. II 2004, 515.

Zum Entstehen eines laufenden Gewinns bei Ansatz der fiktiven Buchwerte bei Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 s. Erl. zu § 16. 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; glA schon zur VOL: BFH v. 12.4.1956 – IV 84/55 U, BStBl. III 1956, 164).

Entnimmt ein luf. Mitunternehmer anlässlich der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils mit Einverständnis der Mitgesellschafter und des Erwerbers des Mitunternehmeranteils bestimmte WG des Gesellschaftsvermögens, die nicht

wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, gehört der daraus entstehende Entnahmegewinn zum begünstigten Veräußerungsgewinn (vgl. entsprechend BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132).

Einstweilen frei.

44–45

II. Berechnung des Veräußerungsgewinns

1. Die Bestandteile des Veräußerungsgewinns

a) Veräußerungspreis

46

Der gesetzlich nicht definierte Veräußerungspreis ist Ausgangsgröße für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns.

Gegenleistung als Veräußerungspreis: 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. Anm. 23 f.). Zu dem vom Veräußerungspreis (iwS) umfassten Leistungen Dritter s. § 16 Anm. 307. Bei Veräußerung eines luf. Betriebs ergeben sich Besonderheiten (zum Gewerbebetrieb s. § 16 Anm. 305).

BFH v. 24.7.1986 – IV R 137/84, BStBl. II 1986, 808, und v. 20.12.1988 – VIII R 110/82, BFH/NV 1989, 630 betr. Veräußerungspreis in wiederkehrenden Bezügen und festem Entgelt. Der Veräußerungspreis kann in wiederkehrenden Bezügen (§ 16 Anm. 306), einer Schuldübernahme (§ 16 Anm. 308), Abfindungsleistungen bei Anteilsveräußerungen (§ 16 Anm. 309) und sonstigen Leistungen mit Entgeltcharakter, wie Sachleistungen, Forderungsverzichten (Erb- und Pflichtteilsverzicht oder Verzicht auf einen Zugewinnausgleichsanspruch) bestehen (§ 16 Anm. 64 und § 6 Anm. 1374).

Auch solche Zuwendungen, die von den Vertragsschließenden als *Entschädigung* bezeichnet werden, gehören idR zum Veräußerungserlös, zB eine Entschädigung, die bei der Veräußerung eines Betriebs für das Feldinventar oder die stehende Ernte gezahlt wird, auch wenn von einer Aktivierung abgesehen wurde.

R 14 Abs. 2 Sätze 3 und 5 EStR; Ersatzleistungen für Bodenbestellkosten (BFH v. 16.7.1957 – I 331/56 U, BStBl. III 1957, 323; v. 20.5.1965 – IV 43/65 U, BStBl. III 1965, 446 [„Geil und Gare“]), Entschädigung für wegfallende Gewinnaussichten (RFH v. 23.3.1933, RStBl. 1933, 635), Prämie für Veräußerung an einen bestimmten Erwerber (BFH v. 7.11.1991 – IV R 14/90, BStBl. II 1992, 457; v. 17.12.1975 – I R 29/74, BStBl. II 1976, 224). Zum Veräußerungspreis gehört auch die *in Rechnung gestellte Umsatzsteuer* (BFH v. 20.4.1995 – IV R 7/93, BStBl. II 1995, 708 betr. § 13a-Landwirt).

Der Veräußerungspreis ist um den gemeinen Wert der nicht veräußerten und in das PV überführten oder anderweitig veräußerten WG zu erhöhen (BFH v. 14.7.1988 – IV R 3/85, BFH/NV 1989, 368); s. auch für den Fall der Betriebsaufgabe § 16 Abs. 3 Satz 6. Der Veräußerungspreis ist um übernommene negative WG zu vermindern. Nicht zum Veräußerungspreis gehört zB der Wert eines Nießbrauchs, den sich der Veräußerer vorbehält (s. § 13 Anm. 114 ff., zB entsprechend BFH v. 28.7.1981 – VIII R 35/79, BStBl. II 1982, 380), der Wert nach Veräußerung des luf. Betriebs gezahlter Subventionen; bei ihnen handelt es sich um Einkünfte nach § 24 Nr. 2 (BFH v. 7.9.1989 – IV R 91/88, BStBl. II 1989, 975: Milchrente), auch nicht die aus der Anlage des Veräußerungserlöses resultierenden weiteren Einnahmen (FG Nürnberg v. 15.6.1987, EFG 1988, 29, rkr.).

Bewertung des Veräußerungspreises: Die Bewertung dessen, was der Veräußerer als Gegenleistung für den veräußerten Betrieb oder Teilbetrieb erhält, richtet sich idR nach den im Zeitpunkt der Veräußerung maßgebenden Verhältnissen (s. § 16 Anm. 315).

Maßgeblich ist der *gemeine Wert* (§ 9 Abs. 2 BewG; FG Köln v. 19.5.1982, EFG 1982, 565, rkr., zu § 12 BewG bei langfristigen Ratenzahlungen) der Gegenleistung im Zeitpunkt der Veräußerung (BFH v. 19.1.1978 – IV R 61/73, BStBl. II 1978, 295: gestundeter Kaufpreis in ausländ. Währung, ggf. mit Bewertungsabschlag). Zu Ratenzahlungen s. Anm. 60; zu nicht wertmäßig bestimmbareren Gegenleistungen BFH v. 16.7.1964 – IV 377/62 U, BStBl. III 1964, 622.

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 (nackten) *Grund und Boden* entfallenden Teil und den Preis für die *sonstigen WG* des BV oder PV.

Die Aufteilung ist zB erforderlich 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. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, mit Anm. PRINZ, StuB 2007, 428). Um einen Teil der Vergütung für den Grund und Boden handelt es sich aber zB, wenn ein Teil des Kaufpreises für den Grund und Boden den optimalen Bodenzustand abgilt („Geil und Gare“, BFH v. 20.5.1965 – IV 43/65 U, BStBl. III 1965, 446; R 14 Abs. 1 Satz 3 EStR), ebenfalls für die Grasnarbe (BFH v. 20.5.1965 – IV 43/65, BStBl. III 1965, 446; v. 16.2.1984 – IV R 229/81, BStBl. II 1984, 424). Wegen der Frage der Milchreferenzmenge im Verhältnis zu § 55 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 6 s. zB BFH v. 5.3.1998 – IV R 8/95, BStBl. II 2003, 54; v. 25.11.1999 – IV R 64/98, BStBl. II 2003, 61; v. 24.8.2000 – IV R 11/00, BStBl. II 2003, 64; zur vorangegangenen Rechtslage BFH v. 5.3.1998 – IV R 23/96, BFH/NV 1998, 1029; unter Berücksichtigung des StEntlG 1999/2000/2002 BFH v. 24.6.1999 – IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58; aus der Sicht des § 55 Abs. 6 offen geblieben beim Zuckerrübenlieferrecht.

Bei der Aufteilung ist in erster Linie von den Wertvorstellungen der beteiligten Partner auszugehen, für die grundsätzlich jedenfalls bei einander fremden Dritten der Anschein der sachlichen Richtigkeit spricht (vgl. BFH v. 9.4.1987 – IV R 332/84, BFH/NV 1987, 763; v. 9.4.1987 – IV R 42/84, BFH/NV 1988, 37). Wenn sich danach keine Einzelbewertung durchführen lässt, ist diese aufgrund objektiver Wertverhältnisse nach dem Verhältnis der Teilwerte der einzelnen WG vorzunehmen. (zB BFH v. 16.6.1971 – IV R 84/70, BStBl. II 1972, 451; v. 9.4.1987 – IV R 332/84, BFH/NV 1987, 763; v. 9.4.1987 – IV R 42/84, BFH/NV 1988, 37; Hess. FG v. 20.10.1988, EFG 1989, 99, rkr.; im Einzelnen auch ADOMETT, Inf. 1972, 553; BLÜMICH/SELDER, § 14 Rn. 40).

47 b) Abzug von Veräußerungskosten

Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist gem. § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 2 Satz 1 der Veräußerungspreis um die „Veräußerungskosten“ zu kürzen (im Einzelnen dazu § 16 Anm. 320).

Veräußerungskosten sind die durch die Veräußerung (wirtschaftlich) veranlassten Aufwendungen, die vom Veräußerer getragen werden und in einer „unmittelbaren sachlichen Beziehung“ zur Veräußerung stehen (BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 mwN).

Typische Veräußerungskosten in der Land- und Forstwirtschaft: Bei der Veräußerung luf. Betriebe finden sich häufig etwa folgende Fälle:

Als Veräußerungskosten kommen in Betracht zB Notariatskosten, Maklerprovisionen, Grundbuchgebühren, ggf. Fahrtkosten usw., aber auch 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), Grunderwerbsteuer 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). Wegen weiterer Einzelheiten s. auch § 16 Anm. 320.

Keine Veräußerungskosten sind zB die im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung geleistete Abfindungszahlung an den Pächter eines Grundstücks zur Aufgabe seines Pachtrechts, die Ablösung einer auf dem Betrieb ruhenden Altenteilsverpflichtung (BFH v. 31.3.2004 – X R 66/98, BStBl. II 2004, 830), die Ausbuchung eines aktivierten Disagios für ein anlässlich der Betriebsveräußerung vorzeitig zurückgezahltes Darlehen (BFH v. 6.5.1982 – IV R 56/79, BStBl. II 1982, 691), 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, Rn. 373).

Sonstige Beeinflussung des Veräußerungsgewinns: Nach der Rspr. des BFH wird der Veräußerungsgewinn nicht nur durch die eigentlichen Veräußerungskosten beeinflusst, sondern zB auch durch Buchverluste, die durch die entschädigungslose Überlassung eines WG an einen Dritten als Folge der Veräußerung (Betriebsaufgabe) eingetreten sind (BFH v. 6.5.1982 – IV R 56/79, BStBl. II 1982, 691; v. 19.5.1971 – I R 46/70, BStBl. II 1971, 688).

Entfallen Veräußerungskosten auf nach § 55 pauschal bewerteten Grund und Boden, ist das Verlustausgleichsverbot nach § 55 Abs. 6 zu beachten.

c) Wert des veräußerten Betriebsvermögens

48

Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist vom Veräußerungspreis neben den Veräußerungskosten der Wert des veräußerten BV abzuziehen. Die Veräußerung eines ganzen luf. Betriebs ist estl. der letzte Akt der luf. Tätigkeit des Stpfl. 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 Betriebsvermögensvergleich übergehen müssen (Vor §§ 4–7 Anm. 46).

Das nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften festgestellte BV gilt einerseits als *Schlussvermögen* für die Ermittlung des laufenden Gewinns (s. § 16 Anm. 339) und andererseits für den Vergleich mit dem Veräußerungserlös (s. Anm. 46) – abzüglich Veräußerungskosten (s. Anm. 47) – als *Grundlage* für die Ermittlung des *Veräußerungsgewinns*. Der Wert des BV ist grundsätzlich die Summe der je gesondert ermittelten Werte der zum BV gehörenden WG (dazu allgemein § 13 Anm. 43).

Der Wert des zum veräußerten BV gehörenden Grund und Bodens ist bei Veräußerung oder Aufgabe eines luf. Betriebs seit 1.7.1970 in die Gewinnermittlung einzubeziehen. Über die Feststellung der AK für Grund und Boden, der mit Ablauf des 30.6.1970 zum Anlagevermögen eines luf. Betriebs gehört hat, s. die Erl. zu § 55. Für das Beitrittsgebiet gelten die Verkehrswerte zum 1.7.1990 des Grund und Bodens als Buchwerte. Für je 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). Zum Umfang des WG Grund und Boden s. Anm. 46.

Alle WG des luf. 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, Betriebsvorrichtun-

gen, der Maschinenbesatz, Rechte wie Zuckerrübenlieferungsrecht, Jagdrecht (zur Milchreferenzmenge, deren Buchwert ggf. aus dem zum 1.7.1970 festgestellten Wert des Grund und Bodens abzuleiten ist, vgl. im Einzelnen BFH v. 25.11.1999 – IV R 64/98, BStBl. II 2003, 61; v. 24.8.2000 – IV R 11/00, BStBl. II 2003, 64); s. auch Anm. 46. Auch Umlaufvermögen gehört grundsätzlich hierher (vgl. BFH v. 10.3.1966 – IV 184/62, BStBl. II 1966, 452); s. auch Anm. 43, aber bei Betriebsaufgabe Anm. 82.

Die durch eine Betriebsveräußerung herbeigeführte Auflösung von Rücklagen erhöht den Veräußerungsgewinn (zB BFH v. 12.7.1973 – IV R 183/70, BStBl. II 1974, 3; v. 4.6.1973 – IV R 133/71, BStBl. II 1974, 27).

Ein negatives BV (negatives Kapitalkonto) erhöht den Veräußerungsgewinn (zB BFH v. 14.11.1985 – IV R 63/83, BStBl. II 1986, 58; v. 11.3.1992 – XI R 6/91, BFH/NV 1992, 593; v. 16.12.1992 – XI R 34/92, BStBl. II 1993, 436; v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269).

49 Einstweilen frei.

2. Besonderheiten bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten

50 a) Steuerpflicht und Höhe des Veräußerungsgewinns nach § 14

Auch nichtbuchführende Landwirte haben den bei Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder Teilbetriebs erzielten Gewinn nach § 14 iVm. § 16 zu versteuern.

BFH v. 12.4.1956 – IV 84/55, BStBl. III 1956, 164: VOL; v. 23.2.1989 – IV R 58/87, BStBl. II 1989, 709: § 13a; R 14 Abs. 1 Sätze 4 und 5 EStR. Dies folgt schon daraus, dass die Gewinne nach § 14 nicht in lfd. Gewinnen enthalten sind und demnach etwa von der Gewinnermittlung nach § 13a nicht erfasst sein können (vgl. BFH v. 3.6.1965 – IV 180/61 U, BStBl. III 1965, 579; v. 23.2.1989 – IV R 58/87, BStBl. II 1989, 709 [711] im Regelungsbereich des zwischenzeitlich aufgehobenen § 34e; v. 20.4.1995 – IV R 7/93, BStBl. II 1995, 708 [709]). Zu den nicht buchführenden Land- und Forstwirten s. § 13 Anm. 28 f.

Das Schema für die Berechnung eines Veräußerungsgewinns entspricht bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten grundsätzlich demjenigen in § 16 Abs. 2 Satz 1. Danach ergibt sich ein *Veräußerungsgewinn* aus der Gegenüberstellung des *Veräußerungspreises* (s. Anm. 46), nach Abzug der *Veräußerungskosten* (Anm. 47) und den – auf den Tag der Veräußerung bezogenen – *Buchwerten* des BV (s. nachfolgend).

Der Wert der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens ist nach § 4 Abs. 1, dh. so zu ermitteln, wie er sich bei Anwendung dieser Vorschrift für den Zeitpunkt der Veräußerung ergeben würde.

ZB BFH v. 17.5.1960 – I 35/57 S, BStBl. III 1960, 306; v. 3.6.1965 – IV 351/64 U, BStBl. III 1965, 576; v. 3.6.1965 – IV 180/61 U, BStBl. III 1965, 579. 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. 3.6.1965 – IV 180/61 U, BStBl. III 1965, 579; v. 12.12.1985 – IV R 225/83, BStBl. II 1986, 392; v. 17.3.1988 – IV R 82/87, BStBl. II 1988, 770. 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 zB BFH v. 17.4.1986 – IV R 151/85, BFH/NV 1987, 759), der durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart verursacht wurde (R 4.6 EStR), stellt lfd. Gewinn des letzten Wj. des Land- und Forstwirts dar, er gehört nicht zum Veräußerungsgewinn.

ZB BFH v. 13.11.1997 – IV R 18/97, BStBl. II 1998, 290; v. 23.11.1961 – IV 98/60 S, BStBl. III 1962, 199; R 4.6 Abs. 1 Satz 5 EStR), Hinzurechnungen können nicht auf drei Jahre verteilt werden (BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287; v. 3.8.1967 – IV 30/65, BStBl. III 1967, 755). Eine Gewinnberichtigung kommt beim Übergang zum BV-Vergleich nicht in Betracht, wenn der Gewinn bereits in den Vorjahren griffweise oder nach dem Soll- oder Ist-Umsatz anhand von Richtsätzen geschätzt worden ist (R 4.6 Abs. 1 Satz 3 EStR).

Bei dem fiktiven Bestandsvergleich gem. § 4 Abs. 1 ist davon auszugehen, dass von Aktivierungs- und Bewertungswahlrechten, zB für Vieh, geringwertige Anlagegüter und Feldinventar, kein Gebrauch gemacht wurde.

BFH v. 14.4.1988 – IV R 96/86, BStBl. II 1988, 672; v. 17.3.1988 – IV R 82/87, BStBl. II 1988, 770; vgl. auch zum bisherigen Schätzungslandwirt BFH v. 8.8.1991 – IV R 56/90, BStBl. II 1993, 273; R 14 Abs. 1 Satz 5 EStR.

Der fiktive Bestandsvergleich des nicht buchführenden Landwirts zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns soll genau so erfolgen wie beim buchführenden.

Vgl. zB bereits BFH v. 4.4.1957 – IV 260/56 U, BStBl. III 1957, 195 bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3; v. 3.6.1965 – IV 351/64 U, BStBl. III 1965, 576: VOL. Es kommt dabei nicht allein darauf an, inwieweit AHK für WG aktivierungsfähig sind. Entscheidend ist vielmehr (BFH v. 3.6.1965 – IV 180/61 U, BStBl. III 1965, 579), welche Aufwendungen im Allgemeinen tatsächlich von buchführenden Landwirten aktiviert werden. Der für den Bestandsvergleich bei einem nichtbuchführenden Landwirt anzusetzende fiktive Buchwert kann daher grundsätzlich nicht höher sein, als er bei einem buchführenden Landwirt wäre (BFH v. 23.11.1961 – IV 98/60 S, BStBl. III 1962, 199). Daher gehört zB der Gewinn aus der *Veräußerung von* (noch im BV befindlichem) *Vieh* im Rahmen einer Betriebsveräußerung auch dann zum Gewinn iSd. § 14, wenn das Vieh auch im Rahmen des normalen Geschäftsablaufs veräußert worden wäre (BFH v. 10.3.1966 – IV 184/62, BStBl. III 1966, 452).

b) Ermittlung der Buchwerte

51

Bei vor dem 21.6.1948 entgeltlich oder unentgeltlich erworbenen Betrieben (und bei unentgeltlichem Erwerb nach dem 20.6.1948 für WG, die beim Veräußerer oder dessen Rechtsnachfolger am 21.6.1948 bereits vorhanden waren) sind bei Bewertung der nicht zum Grund und Boden gehörenden WG die Vorschriften des DMBilG zu beachten.

Bei nach dem 20.6.1948 entgeltlich erworbenen Betrieben müssen die auf die einzelnen WG entfallenden tatsächlichen AHK (unter Berücksichtigung nachträglicher Aufwendungen, AfA usw.) entwickelt werden (BFH v. 23.11.1961 – IV 98/60 S, BStBl. III 1962, 199). Soweit die Buchwerte nicht aus der Buchführung oder dem nach § 4 Abs. 3 Satz 5 zu führenden Verzeichnis (zum Ansatz der nicht abnutzbaren WG nach § 4 Abs. 3 Satz 5 s. R 4.6 Abs. 1 Satz 6 EStR) und anderen Aufzeichnungen des Stpfl. entnommen werden können, sind sie auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung zu schätzen.

Mit Rücksicht auf die Verlustausschlussklausel (§ 55 Abs. 6; Erl. s. dort) muss bei Veräußerung eines luf. Betriebs oder Teilbetriebs ein Gesamtkaufpreis zum Zweck der Ermittlung des auf den Grund und Boden entfallenden Teils aufgeteilt werden.

Zur Differenzierung bei Grundstücksbewertung nach § 55 Abs. 1 und nachträglich hinzuerworbenem Miteigentumsanteil BFH v. 8.8.1985 – IV R 129/83, BStBl. II 1986, 6; zB auch Buchwertabspaltung bei immateriellen WG, die in Zusammenhang mit nach § 55 Abs. 1 bewertetem Grund und Boden stehen. Der Buchwert der *Milchreferenzmenge* ist ggf. aus dem zum 1.7.1970 festgestellten Wert des Grund und Bodens abzuleiten (vgl. im Einzelnen BFH v. 25.11.1999 – IV R 64/98, BStBl. II 2003, 61; v. 24.8.2000 – IV R 11/00, BStBl. II 2003, 64); in diesem Fall sind nach der Einheitsbetrachtung die gemeinen Werte des Grund und Bodens und der Milchreferenzmenge dem nach § 55

Abs. 1 pauschalierten Wert des Grund und Bodens gegenüberzustellen (BFH v. 5.3.1998 – IV R 8/95, BStBl. II 2003, 54); § 55 Abs. 6 ist gegenüber beiden WG zu beachten.

Die Bewertung von Tieren in luf. Betrieben nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 richtet sich nach BMF v. 14.11.2001, BStBl. I 2001, 864 (Anhang 9 IV zu den EStR, dazu § 13 Anm. 247). Neben der danach grundsätzlichen Einzelbewertung kommt auch mit Maßgaben (nicht zB für besonders wertvolle Tiere) Gruppenbewertung in Betracht (grds. auch bei Tieren des Umlaufvermögens, s. BMF v. 14.11.2001 aaO Rn. 29). Eine Entschädigung, die bei der Veräußerung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs für das Feldinventar oder die stehende Ernte gezahlt wird, ist in voller Höhe in den Veräußerungserlös einzubeziehen (R 14 Abs. 2 Satz 5 EStR). Dies gilt auch für den nichtbuchführenden Land- und Forstwirt.

52 Einstweilen frei.

53 3. Besonderheiten bei Forstwirten

Es gelten die allgemeinen Grundsätze (s. Anm. 45 ff.), dh. insbes., dass bei Veräußerung eines luf. Betriebs oder eines rein forstwirtschaftlichen Betriebs oder Teilbetriebs bei Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Erlös aufzuteilen ist.

In den auf den *Grund und Boden* entfallenden Teil, wobei bei vor dem 1.7.1970 angeschafftem Grund und Boden § 55 zu beachten ist (Erl. s. dort), auf den auf *Baumbestand* (zum „stehenden Holz“ als eigenständigem WG BFH v. 19.12.1962 – IV 268/59 S, BStBl. III 1963, 357; ggf. Aufteilung nach dem Verhältnis der Teilwerte: BFH v. 16.6.1971 – IV R 84/70, BStBl. II 1972, 451) oder auf *sonstige Wirtschaftsgüter* entfallenden Teil, zB auf das Jagdrecht, das estrechtl. ein selbständiges immaterielles WG bildet (§ 13 Anm. 293). Die aufgeteilten Beträge sind den nach § 4 Abs. 1 ermittelten Buchwerten gegenüberzustellen (gilt auch für nichtbuchführende Forstwirte, zB zu § 4 Abs. 3 vergleichsweise BFH v. 17.5.1960 – I 35/57, BStBl. III 1960, 306).

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 Einheitswert des forstwirtschaftlichen Betriebs oder Teilbetriebs enthalten war.

BFH v. 21.5.1970 – IV R 344/64, BStBl. II 1970, 747. Zur Frage der Bilanzierung des stehenden Holzes durch den bilanzierenden Forstwirt BFH v. 17.5.1960 – I 35/57 S, BStBl. III 1960, 306; s. auch BFH v. 14.7.1965 – I 245/63 U, BStBl. III 1965, 643, dazu WAUER, Inf. L 1966, 54. Zur Bewertung des stehenden Holzes BFH v. 16.6.1971 – IV R 84/70, BStBl. II 1972, 451: konventionelle Methode, dh. keine Berücksichtigung der Zukunftsaussichten; v. 9.4.1987 – IV R 42/84, BFH/NV 1988, 37.

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 (vgl. R 34b.2 Abs. 1 EStR; vgl. auch BFH v. 19.12.1962 – IV 268/59, BStBl. III 1963, 357). Stehendes Holz im Beitrittsgebiet ist mit den fiktiven Wiederherstellungs- oder Wiederbeschaffungskosten zum 1.7.1990 anzusetzen.

Wird der laufende Gewinn des Forstbetriebs nicht nach § 4 Abs. 1, sondern nach § 4 Abs. 3 ermittelt, ist das Endbetriebsvermögen durch Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 festzustellen und dieses dem Veräußerungspreis abzüglich der Veräußerungskosten gegenüberzustellen (BFH v. 17.5.1960 – I 35/57 S, BStBl. III 1960, 306).

54–59 Einstweilen frei.

III. Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung und Gewinnverteilung

Gewinnrealisierung bei Gefahrübergang: Der Gewinn ist bei einer Betriebsveräußerung dann realisiert, wenn das wirtschaftliche Eigentum der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs auf den Erwerber übergeht (Übergang von Nutzen und Lasten). Ggf. ist das Verhältnis zu § 24 Nr. 2 zu beachten (s. Anm. 29 f. und § 16 Anm. 302).

BFH v. 7.11.1991 – IV R 43/90, BStBl. II 1992, 398; v. 16.3.1989 – IV R 153/86, BStBl. II 1989, 557 (558); v. 26.11.1987 – IV R 171/85, BStBl. II 1988, 490; s. auch Anm. 11. Demnach kommt es im Allgemeinen nicht darauf an, ob der Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar, langfristig gestundet ist oder wann er dem Veräußerer zufließt (BFH v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BStBl. II 1984, 829; aber Wahlrecht zur nicht begünstigten Besteuerung nach § 24 Nr. 2, zB bei langfristigen wiederkehrenden Bezügen als Gegenleistung; BFH v. 16.7.1964 – IV 377/62 U, BStBl. III 1964, 622; erst in Zukunft bestimmte Gegenleistung/Wertklausel). Zu in der LuF eher seltenen umsatz- oder gewinnabhängigen Veräußerungsentgelten s. BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532 (534 f. mwN).

Veräußerungskosten sind auch dann bei der Ermittlung des nach §§ 34, 16 begünstigten 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).

Nachträgliche Änderungen des Veräußerungspreises zB wegen Forderungsausfalls oder eine Kaufpreiserhöhung sind über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu berücksichtigen (s. auch § 16 Anm. 345 f.).

Ändert sich der Wert der Gegenleistung, zB durch Ausfall oder Minderung, wird zu meist ein rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO vorliegen (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897: Uneinbringlichkeit der Kaufpreisforderung, gilt auch für Teilbetrieb, s. LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 50 Rn. 39; v. 19.7.1993 – GrS 1/92, BStBl. II 1993, 894: nachträglicher Ausfall der versprochenen Verbindlichkeitsfreistellung; s. auch BFH v. 31.8.2006 – IV R 53/04, BStBl. II 2006, 906 zur nachträglichen Erhöhung des Kaufpreises auf Grund einer Nachforderungsklausel).

Nachträgliche Änderungen der Veräußerungskosten führen ggf. zur Korrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 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 [287]; v. 21.12.1993 – VIII R 315/84, BFH/NV 1994, 626).

Im Einzelnen s. dazu § 16 Anm. 347 f., s. auch zur nachträglichen Änderung des Werts des BV § 16 Anm. 348.

Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei wiederkehrenden Bezügen: Grundsätzlich würde auch die Veräußerung eines Betriebs zB gegen Gewährung einer Leibrente zu einem sofort stpfl. Veräußerungsgewinn führen (BFH v. 20.1.1971 – I R 147/69, BStBl. II 1971, 302 bzgl. Teilbetrieb). Rspr. und Verwaltung (R 16 Abs. 11 EStR) räumen dem Veräußerer aber ein *Wahlrecht* zwischen der sofortigen Versteuerung des Veräußerungsgewinns (§§ 14, 16 Abs. 4, 34 Abs. 1) und der Zuflussbesteuerung ein (kein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 und keine Steuerbegünstigung nach § 34, s. BFH v. 21.12.1988 – III B 15/88, BStBl. II 1989, 409; H 16 Abs. 11 EStH). UE kann das Wahlrecht bis zur letzten Tatsacheninstanz (FG) ausgeübt werden (glA § 16 Anm. 306 und BLÜMICH/SELDER, § 14 Rn. 45; bis zur Bestandskraft der Veranlagung; aA SCHMIDT/WACKER XXVI, § 16 Rn. 226; LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 50 Rn. 35; bis zur Abgabe der EStErklärung). An die Wahl ist der Stpfl. grds. gebunden (BFH 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.

Bei nicht oder nicht ordnungsgemäßer Wahl Sofortversteuerung, BFH v. 12.5.1999 – IV R 52/98, BFH/NV 1999, 1330: Veräußerungsgewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Barwert der Rente, vermindert um etwaige Veräußerungskosten, und dem Buchwert des steuerlichen Kapitalkontos im Zeitpunkt der Veräußerung des Betriebs; R 16 Abs. 11 Satz 4 und 9 EStR: Barwert der Rente nach den Vorschriften des BewG mit Zinssatz von 5,5 %, sofern vertraglich nichts anderes vereinbart; dazu zB FG Köln v. 11.7.1986, EFG 1986, 561; glA LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 50 Rn. 31; aA BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47: versicherungsmathematische Grundsätze; vermittelnd MÄRKLE/HILLER, Rn. 371. Zu weiteren Einzelheiten s. § 16 Anm. 306.

Entsprechendes gilt für eine Veräußerung gegen eine *Zeitrente* mit einer Mindestlaufzeit von 10 Jahren mit Versorgungsabsicht (BFH v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BStBl. II 1984, 829; H 16 Abs. 11 EStH), für *Kaufpreistraten* dann, wenn die Raten während eines mehr als 10 Jahre dauernden Zeitraums zu zahlen sind und die Ratenvereinbarung sowie die sonstige Ausgestaltung des Vertrags eindeutig die Absicht des Veräußerers zum Ausdruck bringen, sich eine Versorgung zu verschaffen (BFH v. 23.1.1964 – IV 85/62 U, BStBl. III 1964, 239; v. 12.6.1968 – IV 254/62, BStBl. II 1968, 653; H 16 Abs. 11 EStH).

Das Wahlrecht besteht auch, wenn ein Betrieb gegen einen *festen Kaufpreis und eine Leibrente* veräußert wird.

BFH v. 7.11.1991 – IV R 14/90, BStBl. II 1992, 457; v. 28.9.1967 – IV 288/62, BStBl. II 1968, 76, wobei sich jedoch das Wahlrecht nicht auf den durch den festen Barpreis realisierten Teil des Veräußerungsgewinns bezieht (R 16 Abs. 11 Satz 9 EStR); bezüglich Freibetrag nach § 16 Abs. 4 bzw. Steuerbegünstigung nach § 34 mwN H 16 Abs. 11 EStH.

Kein Wahlrecht besteht, wenn ein Betrieb (Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) gegen einen gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreis veräußert wird (zwingende Besteuerung des Entgelts als laufende nachträgliche BE im Jahr des Zuflusses in der Höhe, in der die Summe der Kaufpreiszahlungen das Schlusskapitalkonto zuzüglich der Veräußerungskosten überschreitet (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532).

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

61 Einstweilen frei.

62 C. Verweisung auf § 16 Abs. 2 Satz 3

Nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 2 Satz 3 „gilt“ ein Gewinn insoweit als laufender Gewinn, soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind; s. dazu § 16 Anm. 355 ff. Die Regelung hebt die grundsätzlich mit der Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils verbundene (ggf. partielle) Betriebsbeendigung für den Fall der Beteiligung des veräußernden (Mit-)Unternehmers am Erwerberbetrieb mit der Folge einer (partiellen) Fortführung des Betriebs durch den (Mit-) Unternehmer wieder auf (BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754 [756 f.], dort auch im Einzelnen zum Zweck der Vorschrift – Missbrauchsbekämpfung, hier bezüglich Abschreibung –; s. auch GROH, DB 1996, 2356).

63–64 Einstweilen frei.

D. Verweisung auf § 16 Abs. 3: Betriebsaufgabe

I. Aufgabe eines ganzen Betriebs (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 1)

1. Der Tatbestand der Betriebsaufgabe

65

Der Tatbestand der Betriebsaufgabe ist in § 14 nicht unmittelbar erwähnt. Nach § 14 Satz 2 gilt § 16 Abs. 3 aber für luf. Betriebe entsprechend (BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637). Zur Fiktion der Veräußerung und den Rechtsfolgen der Fiktion s. § 16 Anm. 400 f.

Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn der Stpfl. den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und wenn er in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs (s. Anm. 30) in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das PV überführt (BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 mwN).

Zum *Bestehen eines luf. Betriebs* als Voraussetzung einer Betriebsaufgabe zB BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; RFH v. 18.10.1939, RStBl. 1939, 238; ein Betrieb besteht auch, wenn er nicht mehr mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, er kann mithin aufgegeben werden; s. auch Anm. 28.

Der Entschluss zur Aufgabe muss klar zum Ausdruck gebracht und durch geeignete Maßnahmen vollzogen werden. Solche geeignete Maßnahmen können etwa in der Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen (Anm. 30) liegen, namentlich des Grund und Bodens, damit verbunden aber auch Entnahmen, auch etwa die Übernahme des lebenden und toten Inventars in das PV im Rahmen eines neu gekauften landwirtschaftlichen Geländes. Zweifelhaft deshalb BFH v. 18.2.1971 – IV R 206/67, BStBl. II 1971, 485.

Betriebszerschlagung als Merkmal der Betriebsaufgabe: Im Gegensatz zur Betriebsveräußerung, die eine Fortführung des Betriebs ermöglicht, wird der Betrieb mit seiner Aufgabe zerschlagen (BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 zu I.1. b). Zur Realteilung s. Anm. 71.

Zur Übernahme von WG in das PV s. zB BFH v. 23.6.1977 – IV R 81/73, BStBl. II 1977, 721; v. 26.4.2001 – IV R 14/00, BStBl. II 2001, 798 (801). Nach einer hinlänglich deutlichen Betriebsaufgabe verbliebene WG gehen ggf. auch ohne Bekunden eines entsprechenden Willens des Stpfl. in das PV über (vgl. BFH v. 17.4.1996 – X R 128/94, BFH/NV 1996, 877; v. 21.5.1992 – X R 77–78/90, BFH/NV 1992, 659). Bleibt im Zuge einer Betriebsaufgabe lediglich eine einzige wesentliche Betriebsgrundlage wegen fehlender Veräußerungsmöglichkeit zurück, wird diese spätestens bei Aufgebende (s.u.) notwendiges PV (BFH v. 21.5.1992 – X R 77–78/90, BFH/NV 1992, 659).

Die Beweggründe, aus denen ein Land- und Forstwirt seinen Betrieb (oder Teilbetrieb) aufgibt, sind nicht entscheidend (s. auch Anm. 29). Es ist daher gleichgültig, ob die Aufgabe freiwillig oder unter (zB behördlichem) Zwang erfolgt.

Zur Zwangsbetriebsaufgabe § 13 Anm. 84, dazu kritisch HILLER, Inf. 1994, 106. Eine Betriebsaufgabe ist entsprechend dem Zweck des § 16 Abs. 3 Satz 1 auch dann anzunehmen, wenn der Betrieb durch einen Rechtsvorgang in seiner ertragstl. Einordnung so verändert wird, dass die Erfassung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist (BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802). Umgekehrt führt die Übertragung von WG von etwa einem luf. BV in ein gewerbliches BV des Stpfl. nicht zur Annahme einer Betriebsaufgabe, wenn die Besteuerung der stillen Reserven gewahrt bleibt (LBP/MITTERPLEININGER, § 14 Rn. 32, unter nicht völlig einschlägiger Bezugnahme auf BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187). Da die Erfassung der stillen Reserven bei Strukturwandel eines luf. Betriebs zum Gewerbebetrieb und umge-

kehrt gewährleistet sein kann, kommt hier nicht allein aus diesem Grund die Annahme einer Betriebsaufgabe in Betracht (s. § 13 Anm. 184).

Eine ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung ist in den Fällen erforderlich, in denen dem Betriebsinhaber ein Wahlrecht zusteht, ob er den Betrieb fortführt oder nicht (zB Verpächter/Überlassender eines luf. Betriebs oder der Inhaber eines Liebhabereibetriebs). Zur Aufgabeerklärung ausführlich § 13 Anm. 88.

Eine Aufgabeerklärung gegenüber dem FA ist im Zweifel aus Gründen der Rechtsklarheit sinnvoll, zB nach einer Betriebsverkleinerung, die für sich selbst nicht zur Betriebsaufgabe führt (BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; s. auch BFH v. 26.6.2003 – IV R 61/01, BStBl. II 2003, 755 zur Anzeigepflicht idR gegenüber der Gemeinde bei Betriebsaufgabe nach der AO, § 138 Abs. 1 Satz 4 AO). Sollte der Stpfl. eine Aufgabeerklärung abgegeben haben, aber weiter luf. wirtschaften, ggf. auf verkleinerten Flächen, ist diese Erklärung bedeutungslos (BFH v. 14.11.1990 – IV B 129/90, BFH/NV 1991, 591; v. 13.2.1997 – IV R 57/96, BFH/NV 1997, 649). Die Aufgabeerklärung wirkt nicht zurück (BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456; v. 26.6.2003 – IV R 61/01, BStBl. II 2003, 755); einschränkend R 16 Abs. 5 Sätze 6 und 7 EStR: 3 Monate, wobei die kurze Rückwirkung aber nur möglich ist, wenn während der Zwischenzeit keine Wertveränderungen eingetreten sind; s. auch BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381: Betriebsaufgabeerklärung nach Auftreten von Liebhaberei.

Betriebsaufgabe als einheitlicher Vorgang: Die Betriebsaufgabe setzt einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang voraus, der sich in einem gewissen Umfang auch hinziehen kann (sog. gestreckte Betriebsaufgabe). Darin unterscheidet sich die Betriebsaufgabe von der Betriebsveräußerung, aber auch von der Betriebsabwicklung. Im Einzelnen s. dazu § 16 Anm. 430 ff.

Zur gestreckten Betriebsaufgabe in der LuF s. BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637; ferner BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BStBl. II 2003, 67; v. 27.10.1983 – IV R 217/81, BStBl. II 1984, 364 betr. einen Fall der Betriebsabwicklung; s. auch den Strukturwandelbeschluss des Großen Senats des BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168/171.

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. Die Aufgabe des Betriebs kann zwar auf mehrere VZ erstreckt werden (BFH v. 16.9.1966 – VI 119/65, BStBl. III 1967, 70), die einzelnen Maßnahmen müssen aber in einem Zusammenhang nach einem einheitlichen Plan durchgeführt werden (BFH v. 16.9.1966 – VI 119/65, BStBl. III 1967, 70; v. 8.9.1976 – I R 99/75, BStBl. II 1977, 66; v. 26.3.1991 – VIII R 73/87, BFH/NV 1992, 227).

Im Unterschied zur Betriebsveräußerung, die begrifflich als einheitlicher Akt vollzogen werden muss, kann die Betriebsaufgabe eine *Vielzahl einzelner Veräußerungsakte* beinhalten, die sich auch über einen längeren Zeitraum erstrecken können (zB BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637; v. 5.3.1996 – IV B 78/95, BFH/NV 1996, 735).

Beginn und Ende der Frist: Der Zeitlauf beginnt mit dem Beginn der Betriebsaufgabe, dh. mit der ersten vom Aufgabeentschluss getragenen Handlung, die objektiv auf die Auflösung des Betriebs als selbstständigen Organismus gerichtet ist und über die Vorbereitung der Betriebsaufgabe hinausgeht. Die Betriebsaufgabe ist *beendet*, wenn das letzte der zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörenden WG veräußert oder ins PV übernommen ist. Zu Beginn und Ende der Aufgabefrist s. auch § 16 Anm. 431.

Die nachfolgende notwendige Abwicklung schwebender Geschäfte berührt nicht die bereits vollzogene Betriebsaufgabe (BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970,

719 betr. Gewerbebetrieb). Bleiben WG BV, hindert dies zwar nicht die Annahme eines entstandenen Aufgabegewinns (BFH v. 14.2.1978 – VIII R 158/73, BStBl. II 1979, 99; v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456); spätere Erlöse sind nachträgliche nicht begünstigte Einkünfte. Bei den Einkünften aus LuF wird aus der Zurückbehaltung von WG allerdings meist auf eine Betriebsfortführung geschlossen (BFH v. 10.6.2003 – IV B 25/02, BFH/NV 2003, 1554 mwN).

Dauer des Aufgabezentrums: Welche Zeit *angemessen* ist, ist eine Frage des Einzelfalls, die ua. von Art, Struktur, Umfang und wirtschaftlichem Umfeld (zB Veräußerbarkeit von Betriebsgrundlagen) des Betriebs abhängt.

Vgl. entsprechend BFH v. 8.9.1976 – I R 99/75, BStBl. II 1977, 66. In Betracht kommt wohl in besonderen Einzelfällen ein Zeitraum von *bis zu zwei Jahren*, namentlich bei größeren bzw. strukturell komplexeren luf. Betrieben, bei Erbfolgeregelungen usw. (BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373 [376]; luf. Pachtbetrieb, neun Monate unschädlich; v. 16.9.1966 – VI 118, 119/65, BStBl. III 1967, 70: Weingut mit verschiedenen Weinbergen und landwirtschaftlicher Streubesitz 14 Monate und mehr; v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710: Furnierwerk/Gewerbebetrieb, drei Jahre unangemessen; v. 27.10.1983 – IV R 217/81, BStBl. II 1984, 364: luf. Betrieb, vier Jahre unangemessen; vgl. auch BFH v. 8.9.1976 – I R 99/75, BStBl. II 1977, 66: fünf Jahre unangemessen); s. zur Differenzierung auch MÄRKLE/HILLER, Rn. 377a. Nach den vorstehenden Grundsätzen kann der Aufgabevorgang in verschiedene VZ fallen.

Werden bei gedehnten Veräußerungs- und Entnahmeakten die Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe nicht erfüllt, können sie 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, 34 Abs. 1 und 3 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.

2. Anwendungsfälle mangelnder Betriebsaufgabe in der Land- und Forstwirtschaft

66

Bei den nachfolgenden typischen Fallgestaltungen liegt in der LuF stets oder jedenfalls idR keine Betriebsaufgabe vor.

Entgeltliche oder unentgeltliche Betriebsübertragung oder Übergang, zB infolge Erbfolge, da die bisherige betriebliche Einheit weiter besteht. Vgl. etwa BFH v. 19.2.1981 – IV R 116/77, BStBl. II 1981, 566: bei Rückbehalt von nur nicht wesentlichen WG entsteht für diese WG ein als lfd. Gewinn zu versteuender Entnahmegewinn. Zum Übergang im Erbwege vgl. BFH v. 2.2.1989 – IV R 46/87, BFH/NV 1990, 86: vorweggenommene Erbfolge, Schenkung. Anders eine Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Empfänger (FG München v. 7.8.2000, EFG 2000, 1320, rkr., bei Rückbehalt einer wesentlichen Betriebsgrundlage; BFH v. 1.2.1990 – IV R 8/89, BStBl. II 1990, 428: Rückbehalt von 18 % der landw. Fläche; ähnlich BFH v. 9.7.1981 – IV R 101/77, BStBl. II 1982, 20), ausgenommen allerdings, wenn eine zurückbehaltene Fläche der Abfindung eines weichenden Erben dient, weil ein iSv. § 14a Abs. 4 stfrei veräußertes oder entnommenes Abfindungsgrundstück nach dem Gesetzeszweck keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (BFH v. 9.5.1996 – IV R 77/95, BStBl. II 1996, 476 [477]). Anders wohl, wenn das Abfindungsgrundstück die nach § 14a Abs. 4 begünstigte Größe derart übersteigt, dass der übersteigende Teil seinerseits als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen ist

(glA LBP/MITTERPLEININGER, § 14 Rn. 12a gegen MK, DStR 1996, 1402, MÄRKLE/HILLER, Rn. 380).

Betriebsfortführung, zB wenn wesentliche Betriebsgrundlagen (Anm. 30) des Betriebs zurückbehalten und in einen anderen (bereits bestehenden oder neuen) Betrieb oder Teilbetrieb des Landwirts eingebracht oder zur Fortsetzung des bisherigen Betriebs derart verwendet werden, dass sich der alte und der neue (andere) Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung im Einzelfall als wirtschaftlich identisch erweisen, und daher tatsächlich eine Fortführung des bisherigen (alten) Betriebs angenommen werden muss; bei Flächenstillegungen nach dem FELEG muss nicht Betriebsaufgabe vorliegen, s. § 13 Anm. 355.

Betriebsverkleinerung (BFH v. 15.2.1990 – IV R 59/89, BStBl. II 1991, 11; v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; v. 24.11.1994 – IV R 53/94, BFH/NV 1995, 592: selbst wenn nicht mehr ertragbringend; v. 5.12.1996 – IV R 65/95, BFH/NV 1997, 225; v. 13.2.1997 – IV R 57/96, BFH/NV 1997, 649; glA LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 50 Rn. 21: Herabstufung vom Vollerwerbslandwirt zum Nebenerwerbslandwirt). Der Betrieb wird auch bei *Strukturwandel* vom luf. zum gewerblichen Betrieb und umgekehrt fortgeführt (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168), er endet auch nicht allein durch den Umstand des *Wegfalls der Gewinnerzielungsabsicht* (Liebhaberei, BFH v. 29.10.1981 – IV R 38/78, BStBl. II 1982, 381; § 13 Anm. 71; zweifelnd zB WENDT, FR 1998, 264 [275]). Eine Betriebsaufgabe kann auch nicht dann angenommen werden, wenn nur das bisherige Betriebsziel ausgewechselt wird (zB BFH v. 23.6.1977 – IV R 81/73, BStBl. II 1977, 721).

Betriebsverlegung (zB RFH v. 23.7.1941, RStBl. 1941, 755: luf. Pächter nimmt lebendes und totes Inventar in neuen Betrieb mit; BFH v. 24.6.1976 – IV R 199/72, BStBl. II 1976, 670; v. 24.6.1976 – IV R 200/72, BStBl. II 1976, 672; v. 27.10.1983 – IV R 217/81, BStBl. II 1984, 364; v. 3.10.1984 – I R 116/81, BStBl. II 1985, 131; v. 28.6.2001 – IV R 23/00, BStBl. II 2003, 124; s. im Einzelnen und mwN auch § 13 Anm. 82). Soweit einzelne dem Betrieb gewidmete WG im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert werden und soweit auf der Seite des Veräußerers und der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn aus der Aufgabe des Betriebs als lfd. Gewinn (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 5, s. § 16 Anm. 478).

Die bloße Betriebsunterbrechung ist keine Betriebsaufgabe, weil der Betrieb jederzeit wieder aufgenommen werden kann.

BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276; v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 [394 mwN], v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456; v. 28.5.1986 – I S 13/85, BFH/NV 1987, 294). Im Verhältnis zur Beendigung der luf. Betätigung BFH v. 30.3.2006 – IV R 31/03, BFH/NV 2006, 1578.

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, EFG 1987, 350, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 17.6.1994, EFG 1995, 526, rkr.: Gärtnerei) die Wiederaufnahme der betrieblichen Tätigkeit ermöglichen. Ferner muss die Absicht vorhanden und ihre Verwirklichung nach den äußerlich erkennbaren Umständen wahrscheinlich sein, den Betrieb irgendwann in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen, so dass der stillgelegte und der eröffnete Betrieb als identisch anzusehen sind.

ZB kurzfristige Unterbrechung bei Zerstörung einer wesentlichen Betriebsgrundlage und der Absicht ihrer Wiederbeschaffung (BFH v. 26.6.2003 – IV R 61/04, BStBl. II 2003, 755), langfristig bei Verpachtung oder Wirtschaftsüberlassung des luf. Betriebs s. Anm. 67). Auf die konkrete Absicht, den Betrieb irgendwann wieder aufzunehmen, kommt es nach der Rechtsanwendungspraxis des BFH wohl nicht an (glA LBP/MITTERPLEININGER, § 14 Rn. 38). (Zwangs-)Betriebsaufgabe zB *nicht unbedingt* bei parzellener Verpachtung des luf. Betriebs, auch nicht, wenn nach Brandschaden die mitverpachteten Wirtschaftsgebäude vom Verpächter nicht wieder aufgebaut werden und die abgebrannte Hofstelle veräußert wird (BFH v. 26.6.2003 – IV R 61/01, BStBl. II 2003, 755), nicht unbedingt bei Umstrukturierung, wenn diese verhältnismäßig einfach rückgängig zu machen ist (strenger offenbar LBP/MITTERPLEININGER, § 14 Rn. 55 unter Bezugnahme auf ältere Rspr. Der Umbau von Stallgebäuden führt nicht zur Zwangsbetriebsaufgabe (BFH v. 20.1.2005 – IV R 35/03, BFH/NV 2005, 1046).

Bei (Teil-)Betriebsunterbrechung kann jederzeit Betriebsaufgabe erklärt werden (Wahlrecht, dazu zB eingehend § 13 Anm. 84 ff. für das Verpächterwahlrecht). Betriebsaufgabe in diesen Fällen, wenn sich dieser Wille aus den Umständen oder einem schlüssigen Verhalten des Betriebsinhabers eindeutig ergibt (s. zB BFH v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561), was zB nicht bei Krankheit, hohem Alter oder Tod des Betriebsinhabers anzunehmen ist (FG Ba.-Württ. v. 31.8.1994, EFG 1995, 253, rkr.; vgl. auch FG München v. 17.11.1986, EFG 1987, 350, rkr., zustimmend LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 50 Rn. 19).

Allmähliche Liquidation: Der Tatbestand der Betriebsaufgabe unterscheidet sich von der allmählichen Liquidation des Betriebs dadurch, dass bei der Betriebsaufgabe die einzelnen Veräußerungs- und Entnahmeakte in einem gewissen inneren Zusammenhang und innerhalb angemessener Zeit vollzogen werden, so dass der Vorgang noch als einheitlich gewertet werden kann, während dies bei der allmählichen Liquidation nicht der Fall ist. Zu letzterer zB BFH v. 4.4.1968 – IV 210/61, BStBl. II 1968, 411 (412); v. 25.7.1972 – VIII R 3/66, BStBl. II 1972, 936; v. 27.10.1983 – IV R 217/81, BStBl. II 1984, 364; v. 5.12.1996 – IV R 65/95, BFH/NV 1997, 225; v. 6.9.2005 – IV B 95/04, BFH/NV 2006, 50; FG Ba.-Württ. v. 10.11.2005, EFG 2006, 386, nrkr., NZB Az. BFH IV B 155/05). Zur Betriebsverkleinerung s. Anm. 28.

3. Verpachtung oder Wirtschaftsüberlassung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

67

Verpachtung oder Wirtschaftsüberlassung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ist für sich allein *keine* Betriebsaufgabe des Verpächters/Überlassenden, wenn von der Absicht ausgegangen werden kann, dass der Betrieb in gleichartiger oder ähnlicher Weise in überschaubarer Zeit wieder aufgenommen wird.

S. die eingehenden Erläuterungen zu § 13 Anm. 80 ff., 98 ff. Die Verpachtung oder Wirtschaftsüberlassung eines luf. Betriebs löst mit bestimmten Maßgaben (zB BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392; zur Abgrenzung zB BFH v. 3.6.1997 – IX R 2/95, HFR 1997, 904) ein Wahlrecht aus, ob der Verpächter/Überlassende den Betrieb in der Form eines verpachteten/überlassenen Betriebs als luf. Betrieb iSv. § 13 fortführen oder diesen aufgeben will (zB BFH v. 18.8.2005 – IV R 9/04, BFH/NV 2006, 390; Betriebsaufgabe erst mit Zugang der Aufgabeklarung beim FA vollzogen; BFH v. 5.3.1996 – IV B 78/95, BFH/NV 1996, 735; s. auch BFH v. 10.6.2003 – IV B 25/02, BFH/NV 2003, 1554, dann aber ohne Aufgabzeitraum, weshalb vor der Aufgabe stattfindende Veräußerungen nicht zum Aufgabegewinn gehören, BFH v. 5.3.1996 – IV B 78/95, BFH/NV 1996, 735). Endet die Verpachtung oder Wirtschaftsüberlassung, ohne dass der Verpächter/Überlassende die Bewirtschaftung wieder aufnimmt, liegt grds. Betriebsaufgabe und Übergang zur Vermögensverwaltung vor (glA FG Ba.-Württ. v. 17.6.1994, EFG 1995, 524, rkr.; LBP/MITTERPLEININGER, § 14 Rn. 39a). Würde der Betrieb aufgegeben, führt ein späterer Erlös des zunächst gleich-

wohl verpachteten und jetzt veräußerten Unternehmens für einen Geschäftswert zu nachträglichen nicht tarifbegünstigten Einkünften nach § 24 Nr. 2 (BFH v. 30.1.2002 – X R 56/99, BStBl. II 2002, 387: Grund ist die Fortexistenz des Geschäftswerts auch nach Betriebsaufgabeerklärung, weil dieser nicht privatisierbar ist); s. BFH v. 30.1.2002 – X R 56/99 aaO zur Auffassung der FinVerw. und zum Streitstand im Schrifttum sowie zur Abgrenzung gegenüber § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

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 luf. Tätigkeit einstellt, auch wenn der luf. 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 Aufgabe, sondern nur um 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 Begründung einer Betriebsaufspaltung, zB durch Verpachtung des luf. Betriebs bzw. wesentlicher Betriebsgrundlagen an eine BetriebsKapGes., schließt die vorangehende stbegünstigte Aufgabe eines luf. Betriebs, zu dessen BV die zur Nutzung überlassenen WG gehörten, nicht aus, wenn der Stpfl. zuvor seine luf. Betätigung beendet hat (BFH v. 30.3.2006 – IV R 31/03, BFH/NV 2006, 1578, gegen FG Düss. v. 30.8.2001, EFG 2003, 1793 mit Anm. BRAUN).

Eine Betriebsaufgabe schließt die Berücksichtigung nachträglicher Betriebsausgaben (§ 24 Nr. 2) nicht aus, bezüglich Betriebsschulden aber nur, wenn der Stpfl. dabei sämtliche vorhandenen aktiven WG zur Tilgung der Betriebsschulden eingesetzt hat und gleichwohl die Verbindlichkeit nicht (völlig) getilgt werden konnte (vgl. zB mwN BFH v. 22.9.1999 – XI R 46/98, BStBl. II 2000, 120).

68–69 Einstweilen frei.

70 II. Aufgabe eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 1)

Die Aufgabe eines Teilbetriebs der Land- und Forstwirtschaft 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. 408). Die Aufgabe eines luf. Teilbetriebs löst mithin die StBegünstigungen aus.

Vgl. zB BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373. Zum Begriff des Teilbetriebs in der LuF s. Anm. 35 und § 13 Anm. 217. Die Voraussetzungen für die Annahme der Aufgabe eines luf. Teilbetriebs gleichen den Voraussetzungen für die Aufgabe eines ganzen Betriebs. Die Entnahme einer hundertprozentigen Beteiligung an einer KapGes. – 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. 66 f. 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. 28.10.1964 – IV 102/64 U, BStBl. III 1965, 88; vgl. auch BFH v. 3.6.1965 – IV 351/64 U, BStBl. III 1965,

576; v. 18.2.1971 – IV R 206/67, BStBl. II 1971, 485; v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373 [376 mwN]).

Besteht ein luf. Gesamtbetrieb aus zwei Teilbetrieben und wird zunächst der eine Teilbetrieb (zB Forstwirtschaft) unentgeltlich übertragen und sodann kurz danach bezüglich des zweiten verpachteten „Teilbetriebs“ (zB Landwirtschaft) gegenüber dem FA die Betriebsaufgabe erklärt, liegt mit dem zweiten Schritt keine Teilbetriebsaufgabe vor, weil der zweite „Teilbetrieb“ nach dem Ausscheiden des ersten aus dem Gesamtbetrieb keinen Teilbetrieb mehr darstellen kann. Folge: ungekürzter Freibetrag nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4 (BFH v. 9.11.2000 – IV R 60/99, BStBl. II 2001, 101; dazu KANZLER, FR 2001, 161).

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. zunächst zur Veräußerung eines Mitunternehmeranteils Anm. 38 und § 16 Anm. 407). Zur Aufgabe eines Mitunternehmeranteils kann es etwa kommen, wenn nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen bei der Veräußerung eines Gesellschaftsanteils mitübertragen werden, zB SonderBV zurückbehalten wird (zB BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 891 im Verhältnis zur unentgeltlichen Übertragung; s. auch LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 50 Rn. 59, 63; MÄRKLE/HILLER, Rn. 376d). Ein ertragloser Mitunternehmeranteil ist nicht aus diesem alleinigen Grund aufzugeben (BFH v. 2.7.1992 – VIII B 17/92, BFH/NV 1993, 421).

III. Realteilung einer Mitunternehmerschaft (§ 14 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 Vorgang ist seit 2001 spezialgesetzlich in § 16 Abs. 3 Sätze 2–4 geregelt, auf die § 14 Satz 2 ebenfalls verweist.

Nach § 16 Abs. 3 Satz 2 ist als Rechtsfolge der Realteilung zwingend die Buchwertfortführung vorgesehen, während die Sätze 3 und 4 unter bestimmten Voraussetzungen den Ansatz des gemeinen Werts vorsehen. Danach führt Satz 3 zum rückwirkenden Ansatz des gemeinen Werts, soweit wesentliche Betriebsgrundlagen (s. Anm. 30) innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden (zur Gewinnverteilung in diesem Fall s. Anm. 83). Satz 4 zwingt zum Ansatz des gemeinen Werts, soweit EinzelWG unmittelbar oder mittelbar auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen werden (sog. Körperschaftsklausel I; zur Körperschaftsklausel II s. Anm. 86).

Die Realteilung ist auch im Bereich der LuF von erheblicher Bedeutung, weil es dort eine Vielzahl von FamilienPersGes. gibt. Zu den einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen der Realteilungsvorschriften s. § 16 Anm. 441–462.

IV. Keine Begünstigung der „Veräußerung an sich selbst“ (§ 14 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 Gewerbebetriebs als laufender Gewinn.

Zu Inhalt und Bedeutung dieser Regelung im Einzelnen s. § 16 Anm. 478.

73–79 Einstweilen frei.

V. Berechnung des Aufgabegewinns (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 2 und Abs. 3 Sätze 6–8)

80 1. Sachliche und zeitliche Abgrenzung

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 begünstigte Aufgabegewinn ist vom tarifbesteuerten laufenden Gewinn abzugrenzen (s. auch § 16 Anm. 480 ff.).

Sachlicher Zusammenhang des Aufgabegewinns mit der Betriebsaufgabe: Maßgeblich ist wie bei der Betriebsveräußerung der sachliche Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe, ein rein zeitlicher reicht nicht aus (zB BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719; v. 5.7.2005 – VIII R 65/02, BStBl. II 2006, 160; v. 9.9.1993 – IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105 [106] = FR 1994, 56 mit Anm. SÖFFING). Der Aufgabegewinn ist wie der Veräußerungsgewinn stbegünstigt, weil die Aufdeckung aller stillen Reserven eines Betriebs ansonsten zu einer Übermaßbesteuerung führen würde (stRspr. des BFH, s. etwa die Nachweise in BFH v. 19.5.1971 – I R 46/70, BStBl. II 1971, 688 [689]; zu den Einzelaspekten, die den Veräußerungsgewinn unabhängig von der Leistungsfähigkeit des Stpfl. beeinflussen – zB Inflation und Sonderabschreibungen – und daher eine mildere Besteuerung nahelegen, s. KANZLER, FR 2003, 1 [10]).

Der Aufgabegewinn ist getrennt vom laufenden Gewinn zu ermitteln.

BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373, unter Hinweis auf das zu einem Gewerbebetrieb ergangene Urte. BFH v. 1.12.1988 – IV R 140/86 (BFHE 155, 341 = BStBl. II 1989, 368). Nicht zum Aufgabegewinn gehört auch der Wert von nach der Betriebsaufgabe gezahlten Subventionen; bei ihnen handelt es sich um Einkünfte nach § 24 Nr. 2 (zB BFH v. 7.9.1989 – IV R 91/88, BStBl. II 1989, 975; MÄRKLE/HILLER, Rn. 384b); anders, wenn zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe der Anspruch bereits entstanden und zu aktivieren war.

Gewinnermittlung und Gewinnrealisierung können zeitlich auseinanderfallen: Für die Berechnung und Erfassung des Aufgabegewinns ist der Zeitpunkt der Aufgabe nicht gänzlich bedeutungslos, insbes. zum Beginn und Ende der Betriebsaufgabe (s. Anm. 65). Grundsätzlich maßgeblich ist der Zeitpunkt der Betriebszerschlagung durch Veräußerung/Übernahme in das PV der wesentlichen Betriebsgrundlagen, deshalb zB nicht der Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens, sondern die Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen durch den Insolvenzverwalter (s. entsprechend BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594 [596 f.]). Die Aufgabe kann sich mit einzelnen Aufgabeteilakten zeitlich hinziehen.

Insofern können Aufgabegewinnanteile *in verschiedenen VZ* zu erfassen sein (s. Anm. 65; vgl. zB BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637; v. 24.8.2000 – IV R 42/99,

BStBl. II 2003, 67 [69] bezüglich einer Milchaufgabevergütung im Verhältnis zu § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2; v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 [394]; BLÜMICH/SELDER, § 14 Rn. 44; SCHMIDT/SEEGER XXVI, § 14 Rn. 42). In Fällen dieser Art ist der Freibetrag nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4 zunächst vom Aufgabegewinn des ersten VZ, der ggf. verbleibende Rest vom Gewinn des folgenden VZ abzuziehen (§ 16 Anm. 470; glA SCHMIDT/WACKER, § 16 Rn. 584; LBP/MITTERPLEININGER, § 14 Rn. 82; anders KANZLER, FR 1995, 851 [852]).

Bei zeitlich gestreckter Aufgabe kann neben dem Aufgabegewinn auch noch laufender Gewinn anfallen. Bei Verpachtungs- und Wirtschaftsüberlassungsfällen kommt es für die Betriebsaufgabe des Verpächters/Überlassenden auf den *Zugang der Betriebsaufgabeerklärung beim FA* an, zu den Einzelheiten s. § 13 Anm. 88 (s. auch BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456; v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392; v. 18.8.2005 – IV R 9/04, FR 2006, 378). Die Veräußerung einzelner WG vor der Aufgabeklaration ändert hieran grds. nichts (BFH v. 5.3.1996 – IV B 78/95, BFH/NV 1996, 735), es sei denn, dass hiernach nicht mehr von einer Betriebsunterbrechung ausgegangen werden kann.

Keine Rückbeziehung eines Aufgabegewinns: Soweit die FinVerw. die Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns auf einen längstens drei Monate zurückliegenden Zeitpunkt zulässt (R 16 Abs. 5 Satz 13 EStR), versteht dies die Rspr. des BFH als Übertragung von auf einen früheren Zeitpunkt ermittelten Werten auf den Betriebsaufgabezeitpunkt, die aber nur unbedenklich ist, wenn sich zwischenzeitlich keine bedeutenden Wertveränderungen ergeben haben (BFH v. 18.8.2005 – IV R 9/04, FR 2006, 378 mit Anm. KANZLER).

2. Grundsätze der Ermittlung eines Betriebsaufgabegewinns

81

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 (zur Aufgabebilanz, zu deren Erstellung keine Verpflichtung des Stpfl. besteht, und für die besondere Grundsätze zu beachten sind: BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802 [805]) 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* nicht den Aufgabegewinn, im ersteren Fall, weil sie sowohl beim Aufgabeanfangsvermögen als auch beim Aufgabendeckungsvermögen zu berücksichtigen sind, im letzteren Fall, weil 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 zum Verhältnis zu § 13a; zu dem Urteil Gosch, StBp. 1996, 247, und KOEPELL, StBp. 1997, 29; BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802; v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 (476); v. 24.7.1962 – I 280/61 U, BStBl. III 1962, 418.

Bei der Ermittlung des Aufgabegewinns nach erklärter Betriebsaufgabe im Fall der Betriebsverpachtung ist ein derivativer Geschäftswert nicht anzusetzen (s. BFH v. 4.4.1989 – X R 49/87, BStBl. II 1989, 606 mwN).

Wegen der Grundsätze bei nichtbuchführenden Land- und Forstwirten s. die entsprechenden Ausführungen bei Ermittlung des Veräußerungsgewinns (Anm. 50).

82 **3. Bestandteile des Aufgabegewinns oder -verlusts**

In Anlehnung an die Ermittlung des Veräußerungspreises bei der Betriebsveräußerung (s. Anm. 46) ist bei der Aufgabe von einer Art Aufgabepreis auszugehen, der aus den Veräußerungspreisen für veräußerte WG und aus den gemeinen Werten (§ 9 Abs. 2 BewG) der in das PV übernommenen WG bestehen kann.

BFH v. 13.10.1983 – I R 76/79, BStBl. II 1984, 294; v. 14.7.1988 – IV R 3/85, BFH/NV 1989, 368. Bei Mitunternehmenschaften gehört hierzu auch das SonderBV, da durch die Aufgabe des Betriebs der PersGes. auch die betriebliche Bindung des SonderBV gelöst wird (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 [243]).

Gewinne aus der Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 6): Die Veräußerung von WG muss „im Rahmen“ der Betriebsaufgabe erfolgen (dazu BFH v. 5.7.2005 – VIII R 65/02, FR 2006, 287m. Anm. KEMPERMANN; zu Veräußerungspreisen zB BFH v. 30.4.1996 – X B 41/96, BFH/NV 1996, 881: Grund und Boden; v. 13.10.1983 – I R 76/79, BStBl. II 1984, 294; v. 12.10.2005 – VIII R 66/03, BStBl. II 2006, 307: nachträgliche Kaufpreisminderung, Aufhebung des Kaufvertrags und anderweitige Veräußerung zu anderen Konditionen).

Zur Veräußerung des Stpfl. an sich selbst, die gem. § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 5 zu laufendem Gewinn führt, s. § 16 Anm. 478.

Gewinne aus der Übernahme von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen: Hierbei handelt es sich nicht um Entnahmen, da diese die Fortsetzung des Betriebs voraussetzen. Auch wenn es sich um nicht wesentliche WG handelt, sind sie bei der Berechnung des Aufgabegewinns einzubeziehen und nicht beim laufenden Gewinn zu erfassen (vgl. zB BFH v. 5.3.1998 – IV R 8/95, BStBl. II 2003, 54). Der bei Einstellung/Aufgabe des Betriebs erklärte Wille des Stpfl., Forderungen nicht in das PV zu überführen, ist stl. unbeachtlich, wenn mit einer betrieblichen Verwertung oder mit der Übernahme in das PV in absehbarer Zeit nicht zu rechnen ist (BFH v. 25.7.1972 – VIII R 3/66, BStBl. II 1972, 936, dort auch zu Forderungen im gewillkürten BV und Forderungsabschreibungen nach der Betriebseinstellung).

Ansatz der in das PV übernommenen WG mit den gemeinen Werten, § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 7 (s. zB BFH v. 2.2.1990 – III R 173/86, BStBl. II 1990, 497; = idR der Verkehrswert; vgl. auch FG Düss. v. 24.11.2005, juris, rkr., NZB unbegründet, BFH v. 12.3.2007 – IV B 11/06, nv.). Distanziert gegenüber der umfassenden Anwendung von § 9 Abs. 2 BewG zB MÄRKLE/HILLER, Rn. 384; Schätzung bei Grundstücken nach VO über die Ermittlung des Verkehrswerts von Grundstücken (vgl. BFH v. 10.9.1991 – VIII R 26/87, BFH/NV 1992, 232; v. 12.12.1991 – IV R 53/90, BStBl. II 1992, 462: Verpachtung von Grundstücken idR kein wertbildender Umstand, anders ggf. bei Verpachtung zu nicht marktüblichen Konditionen, s. auch LBP/MITTERPLEININGER, § 14 Rn. 62; BFH v. 13.10.1983 – I R 76/79, BStBl. II 1984, 294; v. 6.8.1964 – IV 109/64 U, BStBl. III 1964, 642: bei luf. Bauland Schätzung nach Kaufpreissammlungen der Gutachterausschüsse von Landkreisen, Abstufung bei Bauerwartungsland). Zur ggf. erforderlichen Aufteilung des gemeinen Werts eines WG in BV und PV BFH v. 15.2.2001 – III R 20/99, BStBl. II 2003, 635. Gemeiner Wert von GmbH-Anteilen nach Stuttgarter Verfahren, soweit keine besonderen Umstände (BFH v. 21.1.1993 – XI R 33/92, BFH/NV 1994, 12).

Veräußert ein Stpfl. bei Betriebsaufgabe ins PV übernommene WG später, ist die Veräußerung kein betrieblicher Geschäftsvorfall mehr, kann jedoch die Bewertung der WG zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe beeinflussen (BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456; v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BFH/NV 1989, 698; v. 2.3.1989 – IV R 201/85, BFH/NV 1990, 88; v. 30.4.1996 – X B 41/96, BFH/NV 1996, 881; anders noch BFH v. 16.9.1966 – VI 118, 119/65,

BStBl. III 1967, 70). Die Bewertung mit dem gemeinen Wert kann auch nachträgliche Bedeutung erlangen. So ist der gemeine Wert AfA-Bemessungsgrundlage für ein nach Betriebsaufgabe vermietetes ehemaliges Betriebsgebäude, und zwar auch dann, wenn der Aufgabegewinn wegen des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 nicht besteuert worden ist (BFH v. 14.12.1999 – IX R 62/96, BStBl. II 2000, 656). Zu nicht ins PV überführbaren WG s. Anm. 67.

Wird eine bereits vor der Betriebsaufgabe entstandene *Forderung* im Rahmen der Betriebsaufgabe in das PV überführt, ist sie bei der Ermittlung des Aufgabegewinns 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). Rückwirken des Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, s. auch Anm. 59, 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; zur letzteren Entscheidung auch STRUBINGER, DStR 1996, 292; BFH v. 23.2.1995 – III B 134/94, BFH/NV 1995, 1060).

Übernahme von Wirtschaftsgütern in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen: Werden bei Einstellung eines (Teil-)Betriebs WG von nicht untergeordneter Bedeutung, in denen erhebliche stille Reserven enthalten sind, als BV in einen anderen (Teil-)Betrieb desselben Stpfl. übernommen und dürfen deshalb die stillen Reserven nicht aufgelöst werden, so liegt schon keine Betriebsaufgabe vor (BFH v. 28.10.1964 – IV 102/64 U, BStBl. III 1965, 88; v. 30.10.1974 – I R 40/72, BStBl. II 1975, 232; H 16 [3] EStH), anders bei nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen (s. auch LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 50 Rn. 30).

Bei Aufgabe eines luf. 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 (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 8; § 9 Abs. 2 BewG). Besondere Regeln gelten für die Realteilung einer luf. Mitunternehmerschaft (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Sätze 2–4, s. dazu Anm. 71 und § 16 Anm. 440 ff.).

Bestandteile des Aufgabegewinns oder -verlusts sind weiter

– *Aufgabe bzw. Veräußerungskosten:* Vom Aufgabepreis sind die Aufgabe- bzw. Veräußerungskosten abzusetzen (s. entsprechend Anm. 47, § 16 Anm. 236 und 406);

– *Wert des Betriebsvermögens:* Vom Aufgabepreis ist weiterhin der Wert des BV abzusetzen:

Buchwerte: BFH v. 14.7.1988 – IV R 3/85, BFH/NV 1989, 368. Zum Wert des Grund und Bodens und anderer WG s. Anm. 48. Über Besonderheiten bei nichtbuchführenden Landwirten – Übergang zum Bestandsvergleich – s. Anm. 50. Soweit die Buchwerte bei nichtbuchführenden Landwirten nicht aus der Buchführung oder dem nach § 4 Abs. 3 Satz 5 zu führenden Verzeichnis und anderen Aufzeichnungen des Stpfl. entnommen werden können, sind sie auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zu schätzen. Zu Besonderheiten bei Forstwirten s. Anm. 51. Da für die Berechnung des Aufgabegewinns der Wert des BV zu berücksichtigen ist, können Buchverluste entstehen, die Bestandteile des Aufgabegewinns/verlusts sind, zB die entschädigungslose Überlassung von Gebäuden anlässlich einer Betriebsaufgabe (BFH v. 19.5.1971 – I R 46/70, BStBl. II 1971, 668). Wegen der Wertloswerdung des positiven (Gewinnminderung) oder negativen Kapitalkontos (Gewinnerhöhung) eines Mitunternehmers s. BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594, dort auch für den Fall des Konkurses/der Insolvenz. Negatives BV mindert den Aufgabegewinn nicht (BFH v. 7.3.1996 – IV R 52/93, BStBl. II 1996, 415).

83 **4. Verteilung des Aufgabegewinns oder -verlusts bei mehreren Beteiligten (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 8)**

Der gemeine Wert der WG ist nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 8 bei der Aufgabe eines Betriebs, an dem mehrere Personen beteiligt waren, für jeden einzelnen Beteiligten bei den WG anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat. Diese von der Zurechnung nach dem Gewinnverteilungsschlüssel abweichende Sonderregelung ist auf die Fälle der Realteilung zugeschnitten (REISS, StuW 1995, 199 [202]). Sie entspricht der Rspr. zur Realteilung (BFH v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456) vor Einführung der gesetzlichen Sonderregelungen in § 16 Abs. 3 Sätze 2–4 (s. Anm. 71) und zugleich dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Regelung gilt freilich nur, soweit eine schädliche Verfügung der von der Sperrfrist betroffenen WG vorliegt (s. Anm. 71). Dieser Realteilungsgewinn ist laufender Gewinn.

Löst sich die Mitunternehmerschaft nicht durch Realteilung auf, so richtet sich die Verteilung des Aufgabegewinns nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel (§ 16 Anm. 490).

84 Einstweilen frei.

85 **E. Verweisung auf § 16 Abs. 4:
Freibetrag für Betriebsveräußerungs- und -aufgabegewinne**

Die Verweisung in Satz 2 umfasst auch die Anwendung des Freibetrags für die Veräußerung und Aufgabe des Betriebs. Die Regelung des § 16 Abs. 4 wird ausdrücklich bezeichnet und ihre Anwendung für den Fall eingeschränkt, dass der Stpfl. den Freibetrag nach § 14a Abs. 1 erhalten hat. Zur Rechtsentwicklung s. Anm. 1 und § 16 Anm. 2.

Von der Einschränkung gem. § 14 Satz 2 Halbs. 2 abgesehen, bestehen für den bei Veräußerung eines luf. Betriebs zu gewährenden Freibetrag keine Abweichungen gegenüber § 16 Abs. 4; s. deshalb § 16 Anm. 500 ff.

Sachliche Steuerbefreiung: Der Veräußerungsgewinn wird nach § 16 Abs. 4 Satz 1 antragsabhängig (bis zur letzten Tatsacheninstanz möglich, dh. FG) zur ESt. nur herangezogen, soweit er unter den dort genannten Voraussetzungen (Vollendung des 55. Lebensjahres oder dauernde Berufsunfähigkeit iSd. Sozialversicherungsrechts) die dort genannten Beträge übersteigt (ab 2004: 45 000 €, die sich um den Betrag ermäßigen, um den der Veräußerungsgewinn 136 000 € übersteigt, § 16 Abs. 4 Satz 3; s. dazu den Gestaltungshinweis in Anm. 70).

Bei § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4 handelt es sich um eine sachliche StBefreiung, nicht um eine tarifliche Erleichterung (BFH v. 16.12.1975 – VIII R 147/71, BStBl. II 1976, 360; v. 8.5.1991 – I R 33/90, BStBl. II 1992, 437). Diese sachliche StBefreiung ist seit dem VZ 1996 personenbezogen ausgestaltet.

Der objektbezogene Freibetrag ist dem Stpfl. unabhängig von der Zahl und der Art (also zB auch im Verhältnis zu Gewerbebetrieben, glA LBP/MITTERPLEININGER, § 14 Rn. 78a) der veräußerten Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile in seinem Leben nur einmal zu gewähren (§ 16 Abs. 4 Satz 2).

Nicht ausgeschöpfte Teile gehen verloren (R 16 Abs. 13 Satz 4 EStR). Die Gewährung des Freibetrags ist ausgeschlossen, wenn dem Stpfl. für eine Veräußerung oder Aufgabe, die nach dem 31.12.1995 (vgl. § 52 Abs. 19a idF des JStG 1996, BStBl. I 1995, 438) erfolgt ist, ein Freibetrag nach § 14 Satz 2, § 16 Abs. 4 oder § 18 Abs. 3 bereits gewährt worden ist (R 14 Abs. 5, R 16 Abs. 13 Satz 5 EStR). Dies gilt nicht im Verhältnis zu § 14a Abs. 1 (Regelung für nach dem 31.12.2000 entstandene Gewinne ausgelauten). Der dort vorgesehene Freibetrag konnte auch mehrmals gewährt werden (s. § 14a

Anm. 62). Auf diese Weise sollen die StFreiheit geringfügiger Veräußerungsgewinne erreicht und mögliche Härten vermieden werden. Ein wegen Abzug des Freibetrags stfreier Veräußerungsgewinn ist nicht mit einem Verlust aus anderen Einkünften auszugleichen und nicht um einen nach § 10d abzugspflichtigen Verlust zu kürzen.

Abzugsverbot bei Gewährung des Freibetrags nach § 14a Abs. 1: Satz 2 letzter Satzteil schließt die Gewährung des Freibetrags nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4 aus, wenn dem Stpfl. für den gleichen Veräußerungs- oder Aufgabebetstand ein Freibetrag nach § 14a Abs. 1 zugestanden wird. Die Bedeutung der Regelung ist wegen der zeitlichen Begrenzung des § 14a Abs. 1 nahezu erschöpft (s. § 52 Abs. 32 iDF des Gesetzes v. 19.12.2000, BGBl. I 2000, 1790).

Zum Verhältnis zwischen dem Freibetrag nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4 zum Freibetrag des § 13 Abs. 3 s. Anm. 22 und § 13 Anm. 364.

Verbleibt nach Berücksichtigung des Freibetrags nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4 ein stpfl. Veräußerungs- oder Aufgabegewinn, handelt es sich um Einkünfte nach § 34 Abs. 2 Nr. 1, die der tariflichen Ermäßigung nach § 34 Abs. 1 unterliegen (bei fehlerhafter Feststellung s. BFH v. 21.6.1988 – VIII R 351/82, BFH/NV 1989, 163). Zu den Einzelheiten s. die Erl. zu § 34.

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

86

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.

Inhalt der Regelung: Diese Regelung betrifft Realteilungsfälle der Übertragung von Teilbetrieben mit Anteilen an Körperschaften usw. von Stpfl., die nicht das Veräußerungsprivileg des § 8b Abs. 2 KStG genießen, auf Mitunternehmer, die durch § 8b Abs. 2 KStG begünstigt sind. Für diesen Fall wird die Buchwertübertragung ausgeschlossen, wenn der übernehmende Stpfl. die KapGesAnteile innerhalb einer Sperrfrist von 7 Jahren nach der Realteilung unmittelbar oder mittelbar veräußert. Schädlich sind auch die Übertragungen nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1–5 UmwStG. In diesen Fällen ist der gemeine Wert der Anteile anzusetzen.

Bedeutung der Körperschaftsklausel II: Die Regelung kann auch für die Realteilung luf. Mitunternehmerschaften von Bedeutung sein, da diese nicht selten Anteile an KapGes. im notwendigen BV halten (zB Zucker-AG und WeinvermarktungsGes. usw.).

Die Regelung wurde erforderlich, weil aufgrund der Neukonzeption des Einbringungs- teils im UmwStG durch das SEStEG und der damit verbundenen Aufgabe des Systems der einbringungsgeborenen Anteile § 8b Abs. 4 KStG für Neufälle aufgehoben wurde. Da § 8b Abs. 4 KStG nicht nur Fälle im Zusammenhang mit der Einbringung in eine KapGes. umfasste, sondern auch Anteilsübertragungen unter dem gemeinen Wert von natürlichen Personen auf KapGes. auf anderem Wege (zB durch Realteilung) mit einschloss, wurden diese Fälle in § 16 Abs. 5 geregelt. Damit kommt es nicht mehr zu einer vollen Besteuerung der Anteilsveräußerung durch die übernehmende MitunternehmerKapGes. (§ 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG aF). Vielmehr wird durch die Anteilsveräußerung oder den gleichgestellten Vorgang iSd. § 22 Abs. 2 iVm. Abs. 1 Satz 6 Nr. 1–5 UmwStG eine rückwirkende Besteuerung der durch die Realteilung im Rahmen eines Teilbetriebs übertragenen Anteile durch Ansatz des gemeinen Werts ausgelöst, wenn die Veräußerung innerhalb der 7-Jahres-Sperrfrist nach der Realteilung erfolgt (BTD Drucks. 16/3369, 6).

Tatbestandsvoraussetzungen des § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 5: Die Vorschrift setzt die Übertragung eines Teilbetriebs einschließlich von Anteilen an KapGes. als wesentliche Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs im Wege einer Re-

teilung auf eine MitunternehmerKapGes. voraus. Realteiler ist also ein KSt-Subjekt, das das Veräußerungsprivileg des § 8b Abs. 2 KStG genießt. Der Vorgang führt nicht zur Gewinnrealisierung gem. § 16 Abs. 3 Satz 4 (Körperschaftsklausel I), da nicht EinzelWG übertragen werden (s. Anm. 71).

Die unmittelbare Übertragung erfolgt von der Mitunternehmerschaft, die Nicht-KStSubjekt iSd. § 8b Abs. 2 KStG ist, auf die MitunternehmerKapGes. oder mittelbar, über eine zwischengeschaltete PersGes.

Die Übertragung des Teilbetriebs mit KapGes.Anteilen erfolgt nach dem 12.12.2006 (§ 52 Abs. 34 Satz 7).

Die schädliche Anteilsveräußerung erfolgt unmittelbar oder mittelbar durch die MitunternehmerKapGes. innerhalb von 7 Jahren „nach der Realteilung“. Als weitere schädliche Vorgänge sind die Übertragungen nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1–5 UmwStG (zB die verdeckte Einlage) der Veräußerung gleichgestellt

Rechtsfolgen der Körperschaftsklausel II (§ 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 5):

Nach § 16 Abs. 5 ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung der gemeine Wert der weiterveräußerten KapGesAnteile anzusetzen (Halbs. 1). Verfahrensrechtl. sieht der Gesetzgeber die schädliche Anteilsveräußerung oder den gleichgestellten Vorgang als rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (BTDrucks. 16/3369, 6). Nach § 16 Abs. 5 Halbs. 2 ist die Siebtelregelung des § 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG auf die aufgedeckten stillen Reserven anzuwenden.

Beispiel (nach BTDrucks. 16/3369, 6): Die AB-OHG (Gesellschafter sind zu je 50 % die natürliche Person A und die B-GmbH) hält im Gesamthandsvermögen eine 100 %-Beteiligung an der Y-GmbH. Bei der OHG wird eine Realteilung durchgeführt, bei der die 100 %-Beteiligung an der Y-GmbH auf die B-GmbH übertragen wird. Im Anschluss an die Realteilung veräußert die B-GmbH die Beteiligung an der Y-GmbH.

Die Übertragung der Beteiligung auf die B-GmbH im Rahmen der Realteilung erfolgt nach § 16 Abs. 3 Satz 2 zum Buchwert. Die Anteilsveräußerung durch die B-GmbH stellt ein schädliches Ereignis dar, was im Zeitpunkt der Realteilung zum rückwirkenden Ansatz des gemeinen Werts und damit insoweit zu einer nachträglichen Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 16 führt, als stille Reserven aus den Anteilen von A auf die B-GmbH übertragen wurden (50 %). Die Siebtelregelung ist insoweit anzuwenden.