

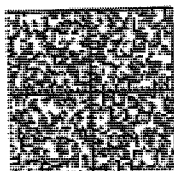
DStZ.18

Deutsche Steuer-Zeitung

IN ZUSAMMENARBEIT MIT: ARBEITSGEMEINSCHAFT DER FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT E.V.
SCHRIFTFLEITUNG: PROF. DR. JOACHIM SCHIFFERS, PROF. DR. THOMAS KÖSTER

AUS DEM INHALT

- Prof. Dr. Siegfried Grotherr | Auswirkungen von typisierenden Missbrauchsbekämpfungsvorschriften auf die Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen
- René Feldgen | Sonderabschreibung für die Anschaffung oder Herstellung neuer Mietwohnungen nach § 7b EStG
- Dr. Patrick Christian Otto | Einkommensteuerfreiheit des „Mehrerlöses“ bei einem (Weiter-)Verkauf von nach dem Ausgleichsleistungsgesetz begünstigt erworbenen land- und forstwirtschaftlichen Flächen gem. § 3 Nr. 7 EStG



Stollfuß Medien, GmbH & Co. KG, Dechenstr. 3 - 11, 53113 Bonn 78



Deutsche Post

02301 PVSt



KSB INTAX Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungs- u.
Steuerberatungsges.
Lüerstr. 12
30175 Hannover

Im Falle des Leerstands dient eine Wohnung auch weiterhin Wohnzwecken, wenn die entgeltliche Überlassung weiterhin vorgesehen ist und die Wohnung dafür bereitgehalten wird.

Nach der m.E. abzulehnenden Rechtsauffassung der FinVerw. wird eine Mindestmietdauer von zwölf Monaten als Kriterium dafür gefordert, dass eine Wohnung Wohnzwecken und nicht nur der vorübergehenden Beherbergung von Personen dient. Ausnahmen hiervon werden nur in engen, praktisch kaum umsetzbaren Grenzen vorgesehen.

Eine Untervermietung durch den Mieter ist für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung unschädlich, vorausgesetzt sie erfolgt zu Wohnzwecken i.S.d. § 7b EStG.

Bezüglich der Baukostenobergrenze nach § 7b Abs. 2 Nr. 2 EStG sowie der Bemessungsgrundlage nach § 7b Abs. 3 EStG ist auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten entsprechend der Definition in § 255 HGB und den für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Grundsätzen abzustellen.

Für Sonderabschreibungen nach § 7b EStG gilt das Kumulationsverbot nach § 7a Abs. 5 EStG.

Die seitens des Anwendungsschreibens geforderte jährlichen Nachweisführung im Falle der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ist

nicht – auch nicht implizit – durch den Wortlaut des Gesetzes gedeckt.

Der Tatbestand des § 7b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nicht erfüllt, wenn die Veräußerung an sich zwar einkommensteuer- bzw. körperschaftsteuerpflichtig ist, auf Grund einer Regelung in einem DBA die Bundesrepublik Deutschland aber das Recht zur Besteuerung dieses Veräußerungsgewinns verliert.

Eine Erklärung zur Inanspruchnahme von De-minimis-Beihilfen i.S.d. § 7b Abs. 5 Satz 4 EStG hat auch dann zu erfolgen, wenn der Stpfl. keine anderen Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung oder der DAWI-de-minimis-Verordnung bezogen hat.

Für die Ermittlung des Beihilfewerts der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ist der relevante wirtschaftliche Vorteil zu ermitteln, der sich durch die vorgezogene höhere Abschreibungsmöglichkeiten ergibt. Hierfür ist es erforderlich, eine Barwertberechnung über den gesamten Abschreibungszeitraum von 50 Jahren vorzunehmen. Hinsichtlich der Berechnungsparameter trifft das Anwendungsschreiben Aussagen zum Basis- sowie Referenzzinssatz sowie auch zu dem anzuwendenden Steuersatz.

Es bleibt abzuwarten, ob und wie der § 7b EStG die seitens der Bundesregierung verfolgten Ziele wird unterstützen können.

Einkommensteuerfreiheit des „Mehrerlöses“ bei einem (Weiter-)Verkauf von nach dem Ausgleichsleistungsgesetz begünstigt erworbenen land- und forstwirtschaftlichen Flächen gem. § 3 Nr. 7 EStG

RA Dr. Patrick Christian Otto, Celle^{*)}

Der Beitrag setzt sich mit der – bislang soweit ersichtlich in Rechtsprechung und Literatur noch nicht diskutierten – Frage der einkommensteuerrechtlichen Behandlung des „Mehrerlöses“ bei einem Weiterverkauf von nach dem Ausgleichsleistungsgesetz (AusglLeistG) begünstigt erworbenen land- und forstwirtschaftlichen Flächen aus dem Betriebsvermögen auseinander. Im Beitrag wird hierzu eingangs ein exemplarischer Anwendungsfall vorgestellt (I.). Sodann werden zunächst kurz Grundlagen und Systematik des begünstigten Flächenerwerbs und -weiterverkaufs nach dem AusglLeistG erläutert (II.), ehe eingehend die Frage untersucht wird, ob und inwieweit bei einem (Weiter-)Verkauf begünstigt erworbener land- und forstwirtschaftlicher Flächen aus dem Betriebsvermögen wie im einleitenden Anwendungsbeispiel eine einkommensteuerfreie „Leistung nach dem AusglLeistG“ i.S.v. § 3 Nr. 7 EStG vorliegt (III.). Die in dem Beitrag gewonnenen Erkenntnisse münden schließlich in ein Resümee mit Ausblick (IV.).

Inhalt	Seite
I. Einleitendes Anwendungsbeispiel	716
II. Grundlagen und Systematik des Flächenerwerbs und -verkaufs nach dem Ausgleichsleistungsgesetz..	716
III. Erzielter „Mehrerlös“ bei einem (Weiter-)verkauf von begünstigt erworbenen land- und forstwirtschaftlichen Flächen als einkommensteuerfreie „Leistung nach dem Ausgleichsleistungsgesetz“	717
1. Zur Einkommensteuerbarkeit des „Mehrerlöses“ als Veräußerungsgewinn	717
2. Zur Einkommensteuerfreiheit des „Mehrerlöses“ nach § 3 Nr. 7 EStG	717
a) Gesetzssystematik	719
b) Sinn und Zweck	719
c) Gesetzesmaterialien zum AusglLeistG	719
IV. Resümee und Ausblick	719

^{*)} Der Verfasser ist als Rechtsanwalt für die mittelständische Wirtschaftskanzlei KSB INTAX am Standort in Celle tätig.

Literatur: *Dombert/Witt*, Münchener Anwaltshandbuch Agrarrecht, 2. Aufl. 2016; *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, BeckOK EStG, Stand 1.2.2020; *Kirchhof/Seer*, EStG, 19. Aufl. 2020; *Ludden*, Die Systematik des Flächenerwerbsprogramms nach § 3 AusglLeistG, VIZ 1997, 129; *Schulz*, Der Flächenerwerb nach § 3 Abs. 5 Ausgleichsleistungsgesetz ist eine Ausgleichsleistung und damit steuerfrei, ZOV 2015, 124; *Strobel*, Das Entschädigungs- und Ausgleichsleistungsgesetz, BB 1994, 2083.

I. Einleitendes Anwendungsbeispiel

Ausgangspunkt für die Darstellung in diesem Beitrag ist das folgende Anwendungsbeispiel: Forstwirt A hat im Jahr 2004 auf Grundlage des AusglLeistG von der bundeseigenen BVVG Bodenverwertungs- und -verwaltungs GmbH als Rechtsnachfolgerin der Treuhandanstalt eine forstwirtschaftliche Fläche in einem der neuen Bundesländer zu einem vergünstigten Preis von 300 000,00 € zum Alleineigentum erworben, die er im Betriebsvermögen (dem Vermögen seines forstwirtschaftlichen Betriebes) hält. Im Jahr 2020 verkauft er diese Fläche für 1 200 000,00 €, er erzielt mithin einen Mehrerlös von 900 000,00 € (Differenz zwischen dem ursprünglichen Kaufpreis, den Anschaffungskosten von 300 000,00 € im Jahr 2004 und dem Veräußerungserlös von 1 200 000,00 € im Jahr 2020). Für Forstwirt A stellt sich als Verkäufer nun die Frage nach den steuerlichen Auswirkungen dieses Veräußerungsvorgangs.

II. Grundlagen und Systematik des Flächenerwerbs und -verkaufs nach dem Ausgleichsleistungsgesetz

Das erst nach mehrfacher Behandlung im Vermittlungsausschuss verabschiedete AusglLeistG¹⁾ vom 27.9.1994²⁾ regelt die Rechtsansprüche von natürlichen Personen (bzw. deren Erben), die Vermögenswerte nach § 2 Abs. 2 VermG „durch entschädigungslose Enteignungen auf besatzungsrechtlicher oder besatzungshoheitlicher Grundlage“ im Zuge der sog. „Demokratischen Bodenreform“ in den heutigen Bundesländern Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen unter sowjetischer Verantwortung in der Zeit von 1945–1949 verloren haben (sog. „berechtigte Alteigentümer“ bzw. „Bodenreformopfer“).³⁾ Die Pflicht der Bundesrepublik Deutschland, diese von einer anderen Staatsgewalt zu verantwortenden Menschenrechtsverstöße unter Berücksichtigung des allgemeinen Gleichheitssatzes gem. Art. 3 Abs. 1 GG wiedergutzumachen, hat das BVerfG mehrfach bestätigt.⁴⁾

Während zu Gunsten von Opfern von Enteignungen der Jahre 1933–1945 und 1949–1989 der Grundsatz Rückgabe vor Entschädigung nach dem Vermögensgesetz gilt, haben die Bodenreformopfer nach den Vorgaben des sog. „Bodenreformurteils“ des BVerfG⁵⁾ lediglich Ansprüche auf „Leistungen nach dem Ausgleichsleistungsgesetz“. Das AusglLeistG gewährt den berechtigten Alteigentümern drei Arten von Ausgleichsleistungen: Neben einem Anspruch auf Rückgabe von Mobilien (§ 5) haben berechnigte Alteigentümer nach § 1 Abs. 2 AusglLeistG i.V.m. § 2 EntschG

einen Anspruch auf eine dem Lastenausgleich nachgebildete, verhältnismäßig geringfügige Geldentschädigung. Unstreitig handelt es sich dabei um eine steuerfreie „Leistung nach dem AusglLeistG“ i.S.d. § 3 Nr. 7 EStG. Darüber hinaus gewährt § 3 AusglLeistG dem berechtigten Personenkreis der Alteigentümer Ansprüche auf begünstigten Flächenerwerb nach dem sog. „Flächenerwerbsprogramm“.⁶⁾

Danach ist den Berechtigten auf Antrag auf Grund eines Ausgleichsleistungsbescheids des zuständigen Landesamtes zur Regelung offener Vermögensfragen (LARoV) durch die BVVG der deutlich begünstigte Erwerb land- oder forstwirtschaftlicher Flächen zu ermöglichen. Die Vergünstigung erfolgt durch Verminderung des Wertansatzes bzw. durch Vornahme von Abschlägen nach Maßgabe von § 3 AusglLeistG, also durch einen Preisnachlass, der Nichtberechtigten nicht gewährt werden darf (§ 3 a AusglLeistG).

Diese Begünstigung ist sowohl nach der Rechtsprechung des BVerfG und des BGH als auch nach einem Beschluss der EU-Kommission eine Wiedergutmachung⁷⁾ und damit ihrerseits eine weitere „Leistung nach dem AusglLeistG“, die unbestritten ebenfalls gem. § 3 Nr. 7 EStG nicht besteuert wird.

Neben der maßgeblichen Funktion der Wiedergutmachung für die als diskriminierend empfundenen Enteignungen in der sowjetischen Besatzungszone beinhaltet das Flächenerwerbsprogramm zugleich ein landwirtschaftliches Strukturprogramm für das Beitrittsgebiet der ehemaligen DDR.⁸⁾

Der Flächenerwerb erfolgt ausschließlich durch die BVVG im Wege der Privatisierung ehemals volkseigener Flächen.⁹⁾ Nähere Einzelheiten hierzu sind auf

- 1) Vgl. die Gesetzesmaterialien unter <http://dipbt.bundestag.de/extrakt/ba/WP12/1549/1549.html> (Stand 14.7.2020). Siehe hierzu grundlegend Strobel, BB 1994, 2083.
- 2) BGBl. I 1994, 2624, zuletzt geändert durch das Zweite Flächenerwerbsänderungsgesetz (2. FlErwÄndG) v. 21.3.2011 (BGBl. I 2011, 450). Eine Kurzzusammenfassung der wesentlichen Regelungen des AusglLeistG findet sich bei Strobel, BB 1994, 2083, 2087 f.
- 3) Vgl. Ludden, VIZ 1997, 129 ff. und Schulz, ZOV 2015, 124.
- 4) Siehe nur BVerfG v. 21.5.1996, 1 BvR 1408/95, Rz. 216 m.w.N., BVerfGE 94, 334 ff.; vgl. auch BT-Drucks. 12/7588, S. 34.
- 5) BVerfG v. 23.4.1991, 1 BvR 1170, 1174, 1175/90, BVerfGE 84, 90 ff.; v. 21.5.1996, 1 BvR 1408/95, Rz. 216, BVerfGE 94, 334 ff.; vgl. auch BT-Drucks. 12/7588, S. 34.
- 6) Vgl. dazu grundlegend Ludden, VIZ 1997, 129 ff. Der Wertansatz für landwirtschaftliche Flächen ist grundsätzlich der Verkehrswert, von dem ein Abschlag i.H.v. 35 % vorgenommen wird (vgl. § 3 Abs. 7 Satz 1 AusglLeistG), für Flächen mit Gebäuden oder sonstigen aufstehenden baulichen Anlagen, einschließlich eines angemessenen Flächenumfangs, grundsätzlich der Verkehrswert ohne Abschlag (vgl. § 3 Abs. 7 Satz 2 AusglLeistG) und für forstwirtschaftliche Flächen sind grundsätzlich unterschiedliche Wertansätze in § 3 Abs. 7 Satz 3–8 AusglLeistG vorgesehen. Die Komplexität der vorstehenden Wertansätze ist dem Umstand geschuldet, dass der gesamte § 3 AusglLeistG aus einem im Vermittlungsausschuss am 1.9.1994 beschlossenen Kompromiss zwischen Bundestag und Bundesrat stammt und damit zahlreichen teils divergierenden Interessen in ihm Rechnung getragen werden musste, vgl. auch Strobel, BB 1994, 2083, 2087.
- 7) BVerfG v. 21.5.1996, 1 BvR 1408/95, BVerfGE 94, 334, 349; EU-Kommission v. 20.1.1999 (1999/268/EG, ABl. L 107/21); BGH v. 4.5.2007, V ZR 162/06 (juris).
- 8) BVerfG v. 21.5.1996, 1 BvR 1408/95, Rz. 51, BVerfGE 94, 334 ff.; OFD Magdeburg, DStR 1999, 593.
- 9) Eine Übersicht zur Tätigkeit der BVVG bis einschließlich des Jahres 2019, insbesondere auch zahlenmäßig hinsichtlich bereits privatisierter und veräußerter land- und forstwirtschaftli-

der Grundlage der Ermächtigung des § 3 Abs. 4 AusglLeistG erlassenen Flächenerwerbsverordnung (FlErwV) vom 20.12.1995¹⁰⁾ geregelt.

Die auf der Grundlage von § 3 AusglLeistG begünstigt erworbenen land- und forstwirtschaftlichen Flächen unterliegen neben bestimmten Zweckbindungen einem befristeten Verfügungsverbot (§ 3 Abs. 10 Satz 1 AusglLeistG): Vor Ablauf von 15 Jahren (in der ursprünglichen Fassung des AusglLeistG vor Ablauf von 20 Jahren) dürfen begünstigt erworbene Flächen ohne Genehmigung der BVVG nicht veräußert werden. Das Veräußerungsverbot sowie eine entsprechende Rückauffassungsvormerkung werden zur Absicherung des Staatsfiskus in das Grundbuch des betroffenen Grundstücks eingetragen. Ziel der Verfügungsbeschränkung in § 3 Abs. 10 AusglLeistG ist es, mit Blick auf den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG im Verhältnis zu denjenigen Personen, die lediglich Ausgleichsleistungen nach § 2 Abs. 1 AusglLeistG i.V.m. § 2 EntschG in Geld erhalten, kurzfristige Spekulationsgewinne aus einem alsbaldigen Weiterverkauf nach dem AusglLeistG begünstigt erworbener Grundstücke zu verhindern.¹¹⁾

Bis zum Ablauf von fünf Jahren kann die Genehmigung nur unter der Voraussetzung erteilt werden, dass der Mehrerlös der Treuhandanstalt oder deren Rechtsnachfolger zufließt (vgl. § 3 Abs. 10 Satz 2 AusglLeistG). Nach Ablauf von fünf Jahren ist die Genehmigung unter der Voraussetzung zu erteilen, dass der Mehrerlös an die Treuhandanstalt oder deren Rechtsnachfolger abgeführt wird. Ab dem vollendeten fünften Jahr sowie danach für jedes weitere vollendete Jahr verbleibt dem Alteigentümer im Falle des Weiterverkaufs jeweils ein Betrag i.H.v. 9,09 % des gem. § 3 Abs. 10 Satz 3 AusglLeistG ermittelten Mehrerlöses (vgl. § 3 Abs. 10 Satz 4 AusglLeistG). Nach Ablauf von 15 Jahren verzichtet der Staatsfiskus auf die Abführung des gesamten Mehrerlöses, der danach dem Alteigentümer in voller Höhe gebührt.¹²⁾ Die begünstigt erworbenen land- oder forstwirtschaftlichen Flächen können dann ohne Genehmigung und ohne Beteiligung des Staatsfiskus am Mehrerlös veräußert werden; sowohl Veräußerungsverbot als auch Rückauffassungsvormerkung werden auf Antrag nach Ablauf der 15-Jahres-Frist aus dem Grundbuch gelöscht.

III. Erzielter „Mehrerlös“ bei einem (Weiter-)Verkauf von begünstigt erworbenen land- und forstwirtschaftlichen Flächen als einkommensteuerfreie „Leistung nach dem Ausgleichsleistungsgesetz“

1. Zur Einkommensteuerbarkeit des „Mehrerlöses“ als Veräußerungsgewinn

Den im Falle eines (Weiter-)Verkaufs von begünstigt erworbenen und zum Zeitpunkt der Veräußerung im Betriebsvermögen befindlichen land- und forstwirtschaftlichen Flächen erzielten möglichen „Mehrerlös“ behandelt die FinVerw. als grundsätzlich steuerbaren Veräußerungsgewinn. Es stellt sich jedoch die Frage, ob dies auch in dem hier vorliegenden Fall gerechtfertigt ist, in dem ein berechtigter Alteigentümer begünstigt erworbene Flächen nach Ablauf des 15-jährigen Veräußerungsverbots weiterverkauft.

2. Zur Einkommensteuerfreiheit des „Mehrerlöses“ nach § 3 Nr. 7 EStG

Das ist dann nicht der Fall, wenn es sich bei dem durch den Weiterverkauf aufschiebend bedingten Verzicht des Staatsfiskus auf Abführung des Mehrerlöses um eine „Leistung nach dem AusglLeistG“ handelt. Denn solche Leistungen sind nach § 3 Nr. 7 EStG einkommensteuerfrei. Den „Mehrerlös“ hat zwar nicht der Staatsfiskus, sondern der Käufer „geleistet“. Der Staatsfiskus leistet nach Ablauf des 15-jährigen Verfügungsverbots nach § 3 Abs. 10 AusglLeistG aber einen vollständigen Verzicht auf die Abführung des Mehrerlöses und bewirkt so die Nachhaltigkeit der anlässlich des Erwerbes nach § 3 Abs. 5 und Abs. 8 AusglLeistG gewährten Begünstigung.

Nach § 3 Nr. 7 EStG sind Leistungen von der Einkommensteuer befreit, mit denen nur eine Minderung der Leistungsfähigkeit ausgeglichen wird.¹³⁾ Hierunter fallen u.a. Leistungen nach dem AusglLeistG, soweit sie nicht Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 und Abs. 2 sind.¹⁴⁾ Steuerbefreit ist damit nur die Leistungen als solche, nicht jedoch die Zinsen hierauf.

Was wiederum unter einer „Leistung nach dem AusglLeistG“ zu verstehen ist, wird in § 3 Nr. 7 EStG nicht näher ausgeführt. Maßgeblich hierfür ist vielmehr das AusglLeistG selbst.¹⁵⁾ Das AusglLeistG sieht neben der Begünstigung des Alteigentümers (dem deutlichen Preisnachlass i.S. einer teilweisen Schenkung) beim Flächenerwerb nach § 3 Abs. 5 und Abs. 8 AusglLeistG sozusagen als deren Vollenendung den in § 3 Abs. 10 vorgesehenen, durch einen Weiterverkauf aufschiebend bedingten Verzicht des Staatsfiskus auf Abführung des Mehrerlöses nach Ablauf von 15 Jahren vor.

Im Zusammenhang mit der Begünstigung des Alteigentümers beim Erwerb nach § 3 Abs. 5 und Abs. 8 AusglLeistG stellt somit der in § 3 Abs. 10 AusglLeistG vorgesehene, durch einen Weiterverkauf der begünstigt erworbenen Fläche nach Ablauf der 15-jährigen Verfügungssperre aufschiebend bedingte Verzicht des Staatsfiskus auf die Abführung des Mehrerlöses eine „Leistung nach dem AusglLeistG“ nach § 3 Nr. 7 EStG dar. Dies ergibt sich zwar nicht ohne Weiteres

cher Flächen findet sich unter [https://www.bvvg.de/INTERNET/internet.nsf/vSysDok/dPDFZahlenundFakten/\\$File/BVVG_Zahlen%20und%20Fakten%202019_WEB.pdf](https://www.bvvg.de/INTERNET/internet.nsf/vSysDok/dPDFZahlenundFakten/$File/BVVG_Zahlen%20und%20Fakten%202019_WEB.pdf) (Stand 14.7.2020).

10) BGBl. I 1995, 2072, zuletzt geändert durch Artikel 1 der Verordnung v. 21.2.2014 (BGBl. I 2014, 147); vgl. hierzu auch Ludden, VIZ 1997, 129 ff.

11) BGH v. 11.1.2008, V ZR 85/07, Rz. 13 m.w.N. (juris); Ruppert in Dombert/Witt, Münchener Anwaltshandbuch Agrarrecht, 2. Aufl. 2016, § 12 Rz. 52 m.w.N.

12) Vgl. BT-Drucks. 16/8152, S. 31.

13) Von Beckerath in Kirchhof/Seer, 19. Aufl. 2020, § 3 Nr. 7 EStG Rz. 18.

14) Wie Erhard in Blümich, Werkstand 150, EL 11/2019, § 3 Nr. 7 EStG Rz. 1 richtigerweise betont, haben im Rahmen der Anwendung von § 3 Nr. 7 EStG auch nur noch eben jene Leistungen nach dem AusglLeistG praktische Bedeutung, die anderen dort normierten (Ausgleichs-)Leistungen hingegen inzwischen durch Zeitablauf nicht mehr. Siehe zur steuerlichen Behandlung von Zinsen wiederum FG Köln v. 16.10.2013, 9 K 3311/10, EFG 2014, 273 ff. sowie FG Hamburg v. 31.5.2011, 1 K 207/10, EFG 2013, 60 ff.

15) Niklaus in BeckOK EStG, § 3 Nr. 7 Rz. 51 ff.

aus dem insoweit keine Rückschlüsse in eine bestimmende Richtung zulassenden Wortlaut des § 3 Abs. 10 AusglLeistG, wohl aber sowohl aus der Gesetzessystematik der Wiedergutmachungsvorschrift des § 3 AusglLeistG als auch dem Sinn und Zweck der Norm sowie aus den Gesetzesmaterialien zum AusglLeistG als solchem.

a) Gesetzessystematik

Für die Annahme einer Ausgleichsleistung nach dem AusglLeistG spricht zunächst die Gesetzessystematik des § 3 AusglLeistG. So ist der Verzicht des Staatsfiskus auf den „Mehrerlös“ bereits in der primären Begünstigung gem. § 3 Abs. 5 AusglLeistG angelegt und wird durch § 3 Abs. 10 AusglLeistG sodann nachhaltig manifestiert respektive vollendet. Beide Absätze im Zusammenhang betrachtet lassen den Schluss zu, dass § 3 AusglLeistG im Kern auf Wiedergutmachungsleistungen angelegt ist, für die es außerhalb des AusglLeistG keinerlei Rechtsgrundlage gibt.

Andernfalls wäre die Leistung des Staatsfiskus gem. § 3 Abs. 5 AusglLeistG ihrerseits nicht nachhaltig, wenn sie den berechtigten Alteigentümern anlässlich eines Weiterverkaufs nach Ablauf der 15-Jahres-Frist trotz der Regelung des § 3 Abs. 10 AusglLeistG weitgehend wieder wegversteuert werden würde.

Dies bedeutete vielmehr einen systematischen Bruch, der in der nach langen Diskussionen im Vermittlungsausschuss vereinbarten Regelungen des § 3 AusglLeistG nicht angelegt ist. Vielmehr stellen die in § 3 AusglLeistG vorgesehenen verschiedenen Elemente im Zusammenhang betrachtet ein geschlossenes (einkommensteuerfreies) System von Wiedergutmachungsleistungen dar.¹⁶⁾

Die Richtigkeit dieser Erkenntnis ergibt sich unter Berücksichtigung des nach dem sog. „Bodenreformurteil“ des BVerfG vom 23.4.1991¹⁷⁾ zu beachtenden allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) auch aus folgender Kontrollüberlegung:

Für die Enteignungsoffer der Jahre 1933 bis 1945 und 1949 bis 1989 gilt der Grundsatz „Rückgabe vor Entschädigung“ nach Maßgabe des Vermögensgesetzes. Danach hat dieser Personenkreis der sog. Restitutionsberechtigten grundsätzlich Anspruch auf zweckbindungsfreie Rückgabe ihres früheren Eigentums, ohne den Aufwand von Anschaffungskosten. Entschließt sich ein Restitutionsberechtigter nun, das ihm zurückgegebene Eigentum wieder zu verkaufen, steht ihm der Veräußerungserlös ungeschmälert zu. Soweit ersichtlich ist in solchen Verkaufsfällen noch nie versucht worden, einen „Mehrerlös“ bzw. „Veräußerungsgewinn“, also den Gegenwert der Wiedergutmachungsleistung zu besteuern. Gleiches muss zu Gunsten der beim Flächenerwerb begünstigten Alteigentümer bezüglich der als Wiedergutmachung gewährten Begünstigung in Form des Mehrerlöses gelten, zumal diese im Übrigen Anschaffungskosten haben aufwenden müssen.

b) Sinn und Zweck

Auch der Sinn und Zweck von § 3 Abs. 10 AusglLeistG spricht für die Lesart, dass der hierin manifestierte Verzicht des Staatsfiskus auf den „Mehrerlös“ eine (einkommensteuerfreie) Ausgleichsleistung nach dem

AusglLeistG i.S.d. § 3 Nr. 7 EStG darstellt. Ersichtlich bezweckt § 3 Abs. 10 AusglLeistG lediglich, Spekulationsgewinne aus dem alsbaldigen Weiterverkauf nach dem Ausgleichsleistungsgesetz verbilligt erworbener Grundstücke zu verhindern bzw. abzuschöpfen. Ausweislich der gesetzgeberischen Festsetzung dieses Verhinderungs- und Abschöpfungszeitraums auf 15 Jahre nach dem begünstigten Erwerb ist es dann im Umkehrschluss zwingend, zumindest naheliegend, dass sich ein begünstigter Erwerber nach Ableistung der Haltefrist von 15 Jahren den vollen Wert der begünstigt erworbenen Fläche in vollem Umfang mit der Folge erdient hat, dass ihm der Mehrerlös ungeschmälert gebührt. Danach kann nicht zweifelhaft sein, dass der „Mehrerlös“ im Fall der Veräußerung eines begünstigt erworbenen Grundstücks (als erzielter Veräußerungsgewinn) in vollem Umfang dem wiedergutmachungsberechtigten Alteigentümer gebührt und nicht zu versteuern ist, der das Privileg der Einkommensteuerfreiheit nach § 3 Nr. 7 EStG als Leistung nach dem AusglLeistG in Gestalt der Wiedergutmachungsleistung genießt.

c) Gesetzesmaterialien zum AusglLeistG

Die Sichtweise, dass der bei einem Weiterverkauf einer gem. § 3 Abs. 5 und Abs. 8 AusglLeistG begünstigt erworbenen land- oder forstwirtschaftlichen Fläche aufschiebend bedingte Verzicht des Staatsfiskus auf die Auskehr des „Mehrerlöses“ gem. § 3 Abs. 10 AusglLeistG eine Leistung nach dem AusglLeistG i.S.v. § 3 Nr. 7 EStG darstellt, wird schließlich auch durch die Gesetzesmaterialien zu § 3 Abs. 10 AusglLeistG im Flächenerwerbsänderungsgesetz (FlErwÄndG)¹⁸⁾ gestützt, welche explizit eine Flexibilisierung und Lockerung der Regelung des Inhalts vorsehen,¹⁹⁾ dass der bei einem Weiterverkauf erzielte Mehrerlös dem berechtigten Alteigentümer nach und nach ganz verbleiben/gebühren soll. Dieser gesetzgeberischen Intention entspricht es, in dem Verzicht des Staatsfiskus auf den „Mehrerlös“ nach Ablauf von 15 Jahren eine einkommensteuerfreie Leistung nach dem AusglLeistG i.S.v. § 3 Nr. 7 EStG zu sehen. Danach kommt eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns im vorliegenden Fall von Rechts wegen nicht in Betracht. Das gilt auch hier, wobei der Weiterverkauf begünstigt erworbener Gegenstände des Betriebsvermögens notwendigerweise mit der Aufdeckung stiller Reserven einhergeht.

IV. Resümee und Ausblick

Wenngleich es zu der hier behandelten Thematik an klaren Judikaten sowie Literaturstimmen bisher fehlt, so zeigen die vorstehenden Ausführungen doch, dass aus der Gesetzessystematik, dem Sinn und Zweck des Gesetzes sowie auf Grund der Gesetzesmaterialien alle Argumente dafür sprechen, in dem erzielten „Mehr-

16) Eingehend zu dieser in der gesamten Regelung des § 3 AusglLeistG angelegten Wiedergutmachungsfunktion auch BGH v. 4.5.2007, V ZR 162/06 Rz. 27 sowie EU-Kommission v. 20.1.1999, 1999/268/EG, ABI. L 107/21.

17) BVerfG v. 23.4.1991, 1 BvR 1170, 1174, 1175/90, BVerfGE 84, 90 ff.

18) BT-Drucks. 16/8152.

19) BT-Drucks. 16/8152, S. 13 und 14.

erlös“ bei einem (Weiter-)Verkauf von nach dem AusglLeistG begünstigt erworbenen land- und forstwirtschaftlichen Flächen eine einkommensteuerfreie Leistung nach dem AusglLeistG i.S.v. § 3 Nr. 7 EStG zu sehen. Somit kann nicht zweifelhaft sein, dass die FinVerw. mit der danach rechtswidrigen Besteuerung des Mehrerlöses in Form des Veräußerungsgewinns nicht fortfahren darf.

Nachdem in vielen Fällen des begünstigten Flächenerwerbes die 15-jährige Verfügungsbeschränkung nach und nach bereits abgelaufen ist und in nächster Zeit immer mehr – bald alle – begünstigt erworbene Flächen der 15-jährigen Verfügungsbeschränkung nicht mehr unterliegen werden, kommt es im Zuge von Erbauseinandersetzungen, von Flurbereinigungen, aus Bewirtschaftungsgründen oder auch nur aus Gründen des Geldbedarfs, mehr und mehr zum Weiterverkauf begünstigt erworbener Flächen.

Deshalb ist die Frage, ob der Veräußerungsgewinn besteuert werden darf, hoch aktuell. Betroffenen Alteigentümern ist daher zu empfehlen, Einkommensteuerbescheide, die eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns vorsehen, nicht bestandskräftig werden zu lassen, sondern Einspruchsfristen zu wahren und Rechtsrat in Anspruch zu nehmen.

Nachdem in der Vergangenheit der Veräußerungsgewinn in nicht wenigen Fällen bereits bestandskräftig besteuert worden ist, ist der Gesetzgeber aufgerufen, betroffenen Alteigentümern den Weg für eine Rückforderung zu eröffnen. Die FinVerw. sollte kurzfristig in einem BMF-Schreiben o.ä. klarstellen, dass der Veräußerungsgewinn zu Lasten von Alteigentümern nicht besteuert werden darf. Es wäre mit rechtsstaatlichen Grundsätzen unvereinbar, würden die Finanzämter die nicht zu rechtfertigende Besteuerung des Veräußerungsgewinns fortsetzen.

Deutsche Steuer-Zeitung

Verlag: Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn, Fernruf (02 28) 7 24-0, Telefax (02 28) 7 24-9 11 81; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn 31 022 775 (BLZ 370 501 98), IBAN: DE10370501980031022775, SWIFT-BIC: COLSDE33XXX. Satz: rdz GmbH, Siegburg; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub).

Schriftleitung: Professor Dr. Joachim Schiffers, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, E-Mail: J.Schiffers@JSchiffers.de und Professor Dr. Thomas Köster, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, E-Mail: ProfessorKoester@yahoo.de.

Manuskripte: Adresse für Manuskripte: in elektronischer Form an die Schriftleitung bzw. an Stollfuß Medien, Dechenstraße 7, 53115 Bonn. Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückportos zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

Urheber- und Verlagsrechte: Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u.Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u.Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

Bezugsbedingungen: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint am 1. und 15. jeden Monats – Bezugspreis (einschl. Umsatzsteuer): halbjährlich 209,00 €, Preis der Einzelnummer: 31,00 €, jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezahler keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugs-gelder.

Anzeigen: sales friendly Verlagsgeldleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel. (02 28) 978 98-0, Fax (02 28) 978 98-20, E-Mail: media@sales-friendly.de; Anzeigenschluss: ca. drei Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: Zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 39. Einzusehen im Internet unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Carsten Priesel, Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn. ISSN 0724-5637