

## Zur steuerlichen Behandlung von Betriebsauflösungen im Zusammenhang mit der Gewährung von Landabgaberente

KONRAD HAGEDORN und KLAUS KLARE

Institut für Strukturforchung

### 1 Die Notwendigkeit einer Harmonisierung der struktur- und steuerpolitischen Behandlung von Betriebsaufgaben

Aus der Sicht eines Landwirts, der vor der Entscheidung steht, ob er seinen Betrieb aufgeben soll oder nicht, besteht zwischen der strukturpolitischen Bewertung von Betriebsauflösungen durch die Agrarpolitiker und der ihn erwartenden steuerlichen Behandlung von Betriebsaufgaben durch die Finanzbehörden häufig ein eklatanter Widerspruch: Während die zuerst Genannten ihn zur Aufgabe seines Betriebes motivieren möchten, um Überschußkapazitäten abzubauen und die Agrarstruktur zu verbessern, belegen die zuletzt Genannten diesen Vorgang nicht selten mit hohen Steuern. Diese Problematik verdient in jüngster Zeit besondere Aufmerksamkeit, weil als Reaktion auf die agrarpolitisch induzierte Überschußproduktion und die dadurch hervorgerufene Finanzmisere der EG-Agrarpolitik verstärkt die Frage diskutiert wird, ob das von den Agrarpolitikern bislang nur ungenügend genutzte Instrumentarium einer systematischen Betriebsaufgabeförderung nicht weiter ausgebaut werden sollte. Der von der EG-Kommission in ihrem kürzlich veröffentlichten „Grünbuch“ (1985) unterbreitete Vorschlag einer EG-weiten Vorruhestandsregelung für Landwirte sei hier nur stellvertretend für verschiedene, in diese Richtung weisende Empfehlungen genannt. Eine sich für die Bundesrepublik unmittelbar anbietende Möglichkeit wäre die Einführung einer „Neuen Landabgaberente“ (NLAR), zumal die agrarpolitischen Entscheidungsorgane hierbei auf die Erfahrungen mit der „Alten Landabgaberente“ (ALAR) aufbauen könnten, die von 1969 bis 1983 bewilligt wurde.

Zu den Verbesserungsmöglichkeiten, die bei der Neuaufgabe des Landabgaberentenkonzepts unbedingt zu beachten sind\*1), gehört u.a. die Harmonisierung von Förderung und Besteuerung der Betriebsaufgabe. Anderenfalls kann es vorkommen, daß die durch eine NLAR geschaffenen Anreize zur Betriebsauflösung durch die dabei anfallenden Steuern wieder zunichte gemacht werden. Die landwirtschaftliche Strukturpolitik würde in diesem Falle durch die landwirtschaftliche Steuerpolitik konterkariert. Folglich müssen beide Politikbereiche in diesem Punkt komptibel gestaltet werden, damit eine NLAR eine möglichst hohe Effizienz entfalten kann.

Um zu erkunden, wie dies zu erreichen ist, wollen wir im folgenden zunächst auf die bereits bestehenden steuerlichen Vergünstigungen der Landwirtschaft eingehen (Abschnitt 2). Dann werden die hiermit zusammenhängenden steuerlichen Vor- und Nachteile erörtert, die bei einer steuerlichen Erklärung der Betriebsaufgabe zutage treten (Abschnitt 3). In diesem Kontext ist es ebenfalls erforderlich, den Konflikt zwischen Aspekten der Steuersystematik und -gerechtigkeit

und strukturpolitischen Erwägungen ausdrücklich zu thematisieren (Abschnitt 4). Da sich aus den steuerlichen Konsequenzen der Betriebsaufgabe Mobilitätshemmnisse ergeben können, welche die Inanspruchnahme einer NLAR beeinträchtigen, versuchen wir ferner, deren quantitative Bedeutung zu ermitteln (Abschnitt 5). Um solche Probleme zu vermeiden, wird anschließend die Einführung eines strukturpolitisch begründeten Sonderstatus für NLAR-Empfänger und deren Nachfolger in der landwirtschaftlichen Steuerpolitik vorgeschlagen (Abschnitt 6). Als abschließende Überlegung stellen wir die Frage zur Diskussion, ob für verpachtete land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen nicht generell ein steuerlicher Sonderstatus gelten sollte, um auf diese Weise die Bodenmobilität zu erhöhen (Abschnitt 7).

### 2 Steuerliche Vergünstigungen der Landwirtschaft

Die nachfolgenden Ausführungen sollen einmal verdeutlichen, daß der Grundsatz der Steuergerechtigkeit beim Abbau steuerlicher Mobilitätshemmnisse und bei der Schaffung steuerlicher Mobilitätsanreize im Zusammenhang mit der Einführung einer NLAR nicht so restriktiv ausgelegt werden sollte, daß aus steuersystematischen Gründen sinnvolle agrarpolitische Handlungsmöglichkeiten a priori unterbunden werden. Allerdings bedürfen solche aus der Sicht allgemeiner Besteuerungsgrundsätze systeminkonformen Sonderpolitiken einer haltbaren Begründung – in unserem Falle durch die angestrebten agrarstrukturpolitischen Ziele – und können nicht allein durch den allgemeinen Hinweis gerechtfertigt werden, daß die Steuersystematik ohnehin in vielerlei Hinsicht politisch beeinflußt sei. Zum anderen sollen die der Landwirtschaft gewährten einkommensteuerlichen Vergünstigungen etwas ausführlicher betrachtet werden, weil diesem Bereich zur Unterstützung einer erfolgreichen Einführung der NLAR eine Schlüsselrolle zufällt.

#### 2.1 Zur Problematik der Steuergerechtigkeit

Die politische Beeinflussung der Steuersystematik beschränkt sich nicht nur auf den Bereich der Land- und Forstwirtschaft, sondern zeigt sich mehr oder weniger in allen Bereichen der Volkswirtschaft. Sie ist auch ein entscheidender Grund dafür, daß sich in bezug auf das Steuersystem „ideale“ Lösungen in der Realität nicht verwirklichen lassen. Dieser Kontrast zwischen normativen Besteuerungspostulaten und ihrer unzureichenden Umsetzung durch die Politik ist beispielsweise von Neumark (1970) umfassend beschrieben worden.

Ein wichtiger Bereich, der der Landwirtschaft auf Dauer zahlreiche steuerliche Vergünstigungen verschafft hat und weiterhin verschafft, ist das Bewertungsrecht; denn im Rahmen des Bewertungsgesetzes wird die landwirtschaftliche Einheitsbewertung geregelt, die als Bemessungsgrundlage für

\*1) Wie eine verbesserte Landabgaberente im einzelnen ausgestaltet werden könnte, haben die Verfasser an anderen Stellen bereits dargestellt. Vgl. Hagedorn und Klare (1985a, b).

Substanzsteuern (z. B. Grund-, Vermögens-, Erbschaftssteuer) und teilweise auch für Verkehrs- (z. B. § 12 Gewerbesteuerergesetz) sowie Ertragssteuern (z. B. § 13a EStG) dient. Bei all diesen Steuern wird die Landwirtschaft grundsätzlich begünstigt, weil das tatsächliche Wertniveau durch die Einheitsbewertung deutlich unterschätzt wird. Darüber hinaus werden auch die Wertrelationen zwischen den Betrieben unzutreffend abgebildet (Köhne und Wesche, 1982, S. 78).

Als zweiter wichtiger Bereich soll hier das Umsatzsteuerrecht genannt werden, weil am 1.7.1984 der Umsatzsteuersatz im Agrarbereich zeitlich befristet um fünf Prozentpunkte (bis Ende 1988) bzw. um drei Prozentpunkte (bis Ende 1991) erhöht wurde (Erstes Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes, BGBl. I, 1984, S. 796). Diese Erhöhung soll zwar in erster Linie der Kompensation des Grenzausgleichsabbau zum 1.1.1985 dienen, ist aber insbesondere deshalb zu kritisieren, weil sie stärker ausgefallen ist als durch den Abbau des Währungsausgleichs gerechtfertigt gewesen wäre\*2). Dieser Vorgang ist um so erstaunlicher, als die finanziellen Auswirkungen des umsatzsteuerlichen Einkommensausgleichs für die Landwirtschaft auf Steuermindereinnahmen von ca. 18,4 Mrd. DM für den Zeitraum von 1984 bis 1991 geschätzt werden, eine Größenordnung, die zweifellos im Widerspruch zu den Sparbemühungen der Bundesregierung in anderen Bereichen steht und im übrigen verteilungspolitisch angreifbar ist, weil sie aus unmittelbar einsichtigen Gründen umsatzstarken Betrieben stärker zuzugute kommt als umsatzschwächeren.

Als dritter wichtiger Bereich ist das Einkommensteuerrecht zu nennen, auf das anschließend näher eingegangen wird, so daß es hier nur erwähnt werden soll.

Die agrarpolitische Geringschätzung der Steuersystematik zugunsten der Land- und Forstwirtschaft wird aus diesen Beispielen recht deutlich. Sie kann allerdings nicht überraschen, denn nach § 1 des Landwirtschaftsgesetzes (BGBl. I, 1955, S. 565) soll die Teilnahme der Landwirtschaft an der fortschreitenden Entwicklung der deutschen Volkswirtschaft u. a. auch mit steuerpolitischen Mitteln erreicht werden. Überraschen kann allenfalls, daß den damit verbundenen, kaum wünschenswerten Wirkungen auf die Einkommensverteilung innerhalb des Sektors bisher nicht oder zumindest nicht hinreichend entgegengewirkt worden ist.

Insgesamt läßt sich somit die Schlußfolgerung ziehen, daß die Zurückstellung steuersystematischer Aspekte gegenüber sektorspezifischen Interessen in der Agrarpolitik über einen langen zurückliegenden Zeitraum festzustellen ist. Wir brauchen dieser fragwürdigen Tradition aber nicht zu folgen, um im Zusammenhang mit der Einführung einer NLAR ehemaligen Landwirten und ausscheidenden Hofnachfolgern bestimmte Steuervorteile zur Förderung der Betriebsaufgabe zu gewähren. Dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit wird dabei in der Weise Rechnung getragen, daß den oben genannten Personen konkrete Gegenleistungen für die steuerlichen Begünstigungen abverlangt werden, die strukturellen Zielen und damit auch den Interessen derjenigen dienen, die mittelbar durch den in Kauf genommenen Steuerverzicht belastet werden. Eine solche, weiter gefaßte Interpretation der Forderung nach gerechter Besteuerung ist im übrigen mit der im Landwirtschaftsgesetz genannten Zielsetzung kompatibel, für die Partizipation der Landwirtschaft

\*2) Vgl. hierzu z. B. die Ausführungen von Koester anlässlich der Anhörung zum Änderungsentwurf des Umsatzsteuergesetzes im Finanzausschuß des Bundestages, zusammenfassend wiedergegeben in Agra-Europe (1984b).

am ökonomischen und sozialen Fortschritt auch die Steuerpolitik einzusetzen, da die NLAR und ihre steuerlichen Begleitmaßnahmen das ökonomische Einkommenspotential und die internationale Wettbewerbsfähigkeit der landwirtschaftlichen Betriebe stärken.

## 2.2 Begünstigungen im Rahmen des Einkommensteuerrechts

Wie in der Gesamtwirtschaft ist die Einkommensteuer auch für landwirtschaftliche Betriebe die wichtigste Steuer (vgl. Tab. 1), obwohl die Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft durch einkommensteuerliche Vergünstigungen eine steuerlich wirksame Vorzugsbehandlung erfahren. Dies gilt sowohl für die laufenden Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft als auch für Veräußerungs- und Entnahmegewinne, wie nachfolgende Ausführungen zeigen.

### 2.2.1 Laufende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Der Steuerverzicht beruht auf verschiedenen sektorspezifischen Sonderregelungen:

(1) Erfassung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG als Gewinn zu berücksichtigen sind: Ob der Gewinn durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG), Überschußrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) oder Anwendung von Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) zu ermitteln ist, hängt von verschiedenen Kriterien ab, insbesondere dem Wirtschaftswert, der Gewinn- und Umsatzhöhe und dem Viehbesatz je ha LF (Köhne und Wesche, 1982, S. 159 ff.). In jedem Fall ist er auf ein Kalenderjahr zu beziehen, also aus zwei Wirtschaftsjahren zeitanteilig abzuleiten (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG). Steuervorteile entstehen der Landwirtschaft insbesondere dadurch, daß der Gewinn zum Teil nach Durchschnittssätzen ermittelt und von Wirtschaftsjahren auf Kalenderjahre umgerechnet wird. Beides sind sektorspezifische Sonderregelungen.

Bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen werden keine betriebsindividuell erzielten, sondern pauschal ermittelte Erträge als Wertansätze zugrunde gelegt. Sie sind so bemessen, daß die im Durchschnitt erzielten Gewinne nicht voll erfaßt werden (Köhne, 1980, S. 1-5). Das hat zur Folge, daß die insbesondere durch unterschiedliche Betriebsleiterfähigkeiten hervorgerufenen Gewinnunterschiede zwischen den Betrieben kaum berücksichtigt werden und die im Durchschnitt aller Betriebe erwirtschaftete Gewinnhöhe unterschätzt wird. An dieser Grundaussage hat auch die im Jahr 1980 durchgeführte Reform der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft (BGBl. I, 1980, S. 732) nichts geändert, weil die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach dem gleichen Verfahren für einen großen Anteil landwirtschaftlicher Betriebe beibehalten wurde. Gleichwohl muß ergänzend hinzugefügt werden, daß durch die Reform die extremen Ungleichmäßigkeiten der Besteuerung innerhalb der Landwirtschaft (Kommission zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, 1978) abgebaut wurden, weil potentiell einkommensstarke Betriebe verstärkt aus der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ausgeschlossen und im Zusammenhang mit der Reform degressiv gestaffelte Steuerermäßigungen (s. u.) eingeführt wurden. Ebenso haben sich die Steuervorteile der Landwirtschaft insgesamt vermindert, die ihr aus dieser sektorspezifischen Erfassungsmethode erwachsen, nicht nur weil weniger Betriebe in diese Gewinnermittlungsmethode einbezogen werden, sondern auch durch die starke Erhöhung der bei der Gewinnermittlung anzuwendenden Wertansätze (Klare und Neander, 1979; Kasten, 1984).

Tabelle 1: Steuerleistung der landwirtschaftlichen Betriebe in den Wirtschaftsjahren 1973/74 bis 1983/84

Steuerart	1973/74	1974/75	1975/76	1976/77	1977/78	1978/79	1979/80	1980/81	1981/82	1982/83	1983/84 <sup>6)</sup>
	Mio DM										
<b>Betriebssteuern</b>											
Grundsteuern	415	420	430	438	424	418	418	421	421	426	435
Kraftfahrzeugsteuer <sup>1)</sup>	141	139	138	142	147	153	160	166	169	170	170
sonstige Steuern <sup>2)</sup>	19	19	19	20	19	19	19	20	20	21	20
<b>zusammen</b>	575	578	587	600	590	590	597	607	610	617	625
<b>Landwirtschaftsabgabe</b>	63	65	63	70	73	76	77	78	78	78	78
<b>zusammen</b>	638	643	650	670	663	666	674	685	688	695	703
<b>Private Steuern</b>											
Einkommenssteuer <sup>3)</sup>	224	425	508	591	730	799	733	654	640	636	659
Kirchensteuer <sup>3)</sup>	22	43	44	51	53	57	53	47	45	45	47
Kraftfahrzeugsteuer <sup>1)</sup>	28	28	28	29	30	31	32	33	34	34	34
sonstige Steuern <sup>4)</sup>	7	8	10	12	13	14	13	13	14	14	14
<b>zusammen<sup>5)</sup></b>	281	504	590	683	826	901	831	747	733	729	754
<b>insgesamt</b>	919	1 147	1 240	1 353	1 489	1 567	1 505	1 432	1 421	1 424	1 457

1) einschließlich Forstbetriebe. - 2) Hundesteuer, Gewerbesteuer u.a. - 3) Ohne Einkommen- und Kirchensteuer für außerbetriebliche Einkommen. Bis einschließlich 1973/74 ohne Gartenbau- und Dauerkulturbetriebe. - 4) Vermögensteuer, Erbschaftsteuer, Kapitalertragsteuer u.a. - 5) Ohne Lastenausgleichsabgabe, die ab 1. April 1979 nicht mehr erhoben wird. Sie betrug 1973/74 115 Millionen DM und ging bis zum letzten Erhebungsjahr 1978/79 schrittweise auf 68 Millionen DM zurück. - 6) vorläufig.

Quelle: Agrarbericht 1985, Materialteil, S. 133.

Die grundsätzliche Kritik bleibt hiervon jedoch unberührt: Auch die reformierte Gewinnermittlungsmethode trägt dem Ziel der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht ausreichend Rechnung. Das Festhalten an der alten Vorgehensweise ist insofern verwunderlich, als durchaus realitätsnähere Methoden zur Gewinnerfassung unter Berücksichtigung von Praktikabilitäts Gesichtspunkten erarbeitet worden sind (Kommission zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, 1978, S. 62-74).

Steuervorteile erwachsen der Landwirtschaft auch durch den intertemporalen Ausgleich von Gewinnschwankungen zwischen den einzelnen Wirtschaftsjahren als Folge der Heranziehung des Kalenderjahres bei der Festsetzung der Einkommensteuer. Für den einzelnen Betrieb fallen sie je nach Ausprägung der Gewinnschwankungen und der Höhe der Steuerschuld unterschiedlich aus und können infolge der Glättung der Einkommensteuerprogression beträchtlich sein. Inwieweit diese pauschale Regelung für die Landwirtschaft dadurch zu rechtfertigen ist, „... bestehende naturbedingte und wirtschaftliche Nachteile gegenüber anderen Wirtschaftsbereichen auszugleichen und ihre Produktivität zu steigern“ (§ 1 Landwirtschaftsgesetz, BGBl. I, 1955, S. 565), soll hier nicht diskutiert werden. Erwähnt werden soll lediglich, daß diese sektorspezifische Sonderregelung vor allem buchführungspflichtigen landwirtschaftlichen Betrieben mit hohem Einkommen im Durchschnitt über mehrere Wirtschaftsjahre bei jährlich stark schwankenden Gewinnhöhen Steuern sparen hilft.

(2) Allgemeiner Freibetrag von 2 000 DM bei Alleinstehenden und 4 000 DM bei Verheirateten nach § 13 Abs. 3 EStG: Dieser Freibetrag wird allein Landwirten unabhängig von den genannten Gewinnermittlungsarten sowie Schätzwirtschaften gemäß § 162 Abgabenordnung (AO)\*3) ohne eine Einkommensbegrenzung nach oben gewährt, so daß soziale Kriterien nicht zum Zuge kommen können. Voraussetzung ist lediglich, daß Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden. Dabei zählen Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Teilbetrieben oder Mitunternehmerschaften an land- und forstwirtschaftlichen Betrieben oder Einkünfte aus Beteiligungen an Forstgenossenschaften bzw. ähnlichen Realgemeinden oder Einkünfte aus Tätigkeiten in landwirtschaftlichen Berufsorganisationen gleichermaßen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Diese großzügige Ausgestaltung ermöglicht auch solchen Steuerpflichtigen eine Partizipation an diesem Freibetrag, die nur noch marginale Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft beziehen. In den Genuß des Freibetrages kommen somit alle Bezieher von land- und forstwirtschaftlichen Einkünften, und zwar unabhängig davon, ob sie – gemessen an der Höhe ihres verfügbaren Haushaltseinkommens und ihres verwertbaren Vermögens – einer solchen Unterstützung überhaupt bedürfen.

(3) Steuerermäßigungsbetrag bis zu 2 000 DM nach § 34e EStG: Dieser Abschlag wird nur im Falle einer Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG oder einer Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG oder bei einer Schätzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 162 AO,

\*3) In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß die Gewinn schätzungsmethode, die die Finanzbehörden gem. § 162 anwenden, wenn Land- und Forstwirte verpflichtet sind, einen Vermögensvergleich oder eine Überschußrechnung anzustellen, dieser Pflicht aber nicht (ordnungsgemäß) nachkommen, die Gewinne realitätsnäher erfaßt als die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG. Daß die sogenannten Richtsätze, nach denen die Oberfinanzdirektionen der Länder den Gewinn schätzen, nicht auch bei Land- und Forstwirten ohne Buchführungspflicht angewandt werden, läßt sich somit schwerlich mit ihrer mangelnden Praktikabilität begründen.

nicht jedoch bei einer Gewinnermittlung nach § 13a EStG vorgenommen. Der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft darf allerdings 6 000 DM für das im Veranlagungszeitraum beginnende Wirtschaftsjahr nicht überschreiten. Um einen Übergangsbereich zu schaffen, wird bereits zwischen 50 000 und 60 000 DM der Ermäßigungsbetrag schrittweise vermindert. Die Steuerermäßigung wird auch Verpächtern eingeräumt, sofern sie gegenüber den Finanzbehörden den Betrieb nicht als aufgegeben erklären und infolgedessen auch als Verpächter weiterhin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Pachteinnahmen) geltend machen\*4). Demnach wird auch diese Steuervergünstigung allen Beziehern von land- und forstwirtschaftlichen Einkünften gewährt, sofern die genannten Voraussetzungen hierfür erfüllt sind. Dabei kann die hohe Einkommensgrenze ebenfalls nicht als eine tatsächliche Orientierung an der familiären Bedürftigkeit betrachtet werden, zumal sie sich lediglich auf den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft bezieht, nicht aber auf die Höhe der Gesamteinkünfte des Steuerpflichtigen.

Für die Überlegung, ob Steuervorteile im Zusammenhang mit der Einführung einer NLAR gewährt werden sollen, ist es interessant zu erfahren, daß für die politische Entscheidung, der Landwirtschaft die unter Punkt (1) bis (3) genannten Steuervergünstigungen zu gewähren, folgende Gesichtspunkte maßgeblich gewesen sind:

- „a) Sicherung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit, wobei insbesondere die weiterhin sehr geringe Steuerbelastung der Landwirtschaft in einigen EG-Mitgliedsländern Berücksichtigung findet;
- b) Erhaltung mittelständischer Existenzen und Förderung eines breitgestreuten Eigentums;
- c) Milderung des Belastungssprungs, der infolge der Neuregelung eintreten würde;
- d) möglichst weitgehende Vermeidung von Belastungsunterschieden bei den verschiedenen Gewinnermittlungsarten;
- e) Berücksichtigung unregelmäßiger Arbeitszeiten und erschwerter Arbeitsbedingungen“ (Agra-Europe, 1979).

Alle diese Gesichtspunkte werden somit politisch offensichtlich höher gewertet als Aspekte der Steuergerechtigkeit; denn mit der Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft wird ausdrücklich lediglich eine gerechtere intrasektorale, nicht aber eine gerechtere intersektorale Einkommensbesteuerung angestrebt, was insbesondere dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zuwiderläuft. Hier zeigt sich einmal mehr, wie weitläufig der Begriff „Steuergerechtigkeit“ in der landwirtschaftlichen Steuerpolitik ausgelegt wird. Die Begründung für die von uns angestrebte Ausnahmeregelung ist im Unterschied dazu präzise und konsistent, da diese für ein konkretes und dringendes strukturpolitisches Anliegen notwendig ist.

#### 2.2.2 Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Teilen des Betriebsvermögens

Bei der Veräußerung oder Entnahme von Teilen des Betriebsvermögens handelt es sich um keine Betriebsaufgabe, sondern nur um die Veräußerung von einzelnen Wirtschaftsgütern bzw. Betriebsteilen oder ihre Überführung vom Betriebs- in das Privatvermögen (Entnahme). Die in diesem Zusammenhang der Land- und Forstwirtschaft gewährten Steuervergünstigungen beschränken sich auf zwei Fälle:

\*4) Allerdings wird die Steuerermäßigung nur einmal je Betrieb gewährt, d. h. bei mehreren Steuerpflichtigen je Betrieb muß er aufgeteilt werden (z. B. Ehegattenhof). Bei einem verpachteten Betrieb kann sie dagegen sowohl vom Pächter als auch vom Verpächter in Anspruch genommen werden, soweit der Verpächter nicht die Betriebsaufgabe erklärt hat, weil es sich dann im steuerlichen Sinne um zwei Betriebe handelt.

(1) Übertragung stiller Reserven nur bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter nach den §§ 6b und 6c EStG: Sie haben zum Ziel, betriebliche Umstellungen und eine rasche Teilnahme am technischen Fortschritt durch den Abbau steuerlicher Mobilitätshemmnisse zu ermöglichen. Nach § 6b EStG können Landwirte, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, nicht jedoch Landwirte, die dieser Pflicht nicht (ordnungsgemäß) nachkommen und deren Gewinn nach § 162 AO geschätzt wird, ihre Veräußerungsgewinne auf bestimmte Wirtschaftsgüter übertragen, soweit diese neu beschafft werden. Die Übertragung ist in den zwei nach der Veräußerung folgenden Wirtschaftsjahren, bei neu hergestellten Gebäuden innerhalb von vier Wirtschaftsjahren möglich. Soweit der Gewinn aus der Veräußerung von Grund und Boden sowie Gebäuden entstanden ist, kann er vollständig übertragen werden, im Falle aller anderen Wirtschaftsgüter dagegen nur zu 80 %. Nach § 6c EStG gelten für Land- und Forstwirte, die ihren Gewinn durch eine Überschußrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermitteln oder deren Gewinn nach § 13a EStG ermittelt wird, weitgehend die gleichen Vorschriften. Allerdings sind die Gewinne aus der Veräußerung lebenden Inventars nicht übertragbar, sie fallen bei diesen Gewinnermittlungsarten jedoch auch kaum an, weil hierbei kein Vieh- und Vorrätebericht geführt zu werden braucht und folglich auch keine Differenzen zwischen Buch- und Veräußerungswert aufgedeckt werden können. Die Regelung nach §§ 6b und 6c EStG ist keine sektorspezifische Besonderheit, sondern gilt auch für Gewerbetreibende und Freiberufliche und wird hier wegen ihrer großen Bedeutung in der Land- und Forstwirtschaft im Zusammenhang mit dem oftmaligen Aufdecken umfangreicher stiller Reserven bei der Veräußerung von Grund und Boden für außerlandwirtschaftliche Zwecke erwähnt.

(2) Veräußerung und Entnahme von Boden für Erbabfindungen nach § 14a Abs. 4 und 5 EStG als sektorspezifische Sonderregelung: Bis Ende 1984 wurde auf Antrag des Steuerpflichtigen der durch die Veräußerung oder Entnahme von Boden für Erbabfindungszwecke entstehende Gewinn zwecks Unterstützung des Entwicklungsbedarfs von Betrieben nur zur Einkommensteuer herangezogen, soweit er den Betrag von 60 000 DM überstieg. Dieser einmalige Freibetrag wurde nur dann gewährt, wenn der entnommene Grund und Boden bzw. der Erlös aus seiner Veräußerung innerhalb von einem Jahr weichenden Erben übergeben wurde. Ferner durfte das Einkommen des Steuerpflichtigen nach § 2 Abs. 4 EStG ohne Berücksichtigung des Freibetrages nach § 13 Abs. 3 EStG (vgl. Abschnitt 2.2.1, Punkt (2)) im vorausgegangenen Veranlagungszeitraum den Betrag von 24 000 DM bei Alleinstehenden und 48 000 DM bei Verheirateten nicht überschritten haben. Nach 1984 ist insofern eine Änderung eingetreten, als nunmehr jeder weichende Erbe grundsätzlich den Freibetrag von bis zu 60 000 DM für sich in Anspruch nehmen kann. Allerdings gelten auch für die weichenden Erben die genannten Einkommensgrenzen (vgl. Feldhaus, 1985a).

Gegen die unter (1) und (2) genannten steuerlichen Vergünstigungen ist grundsätzlich nichts einzuwenden. Bei Übertragungen von Bodenveräußerungsgewinnen wäre zwecks Erweiterung des Dispositionsspielraums sogar eine Verlängerung der Reinvestitionsfrist sinnvoll (Köhne, 1984, S. 168). Ebenso ist angesichts des Entwicklungsbedarfs der meisten Betriebe und ihrer starken Belastung infolge angemessener Abfindungszahlungen die Gewährung von Freibeträgen grundsätzlich sachgerecht, zumal diese nur innerhalb bestimmter enger Einkommensgrenzen in Anspruch genommen werden können. Hier wird an konkreten Beispielen deutlich, daß Aspekte der Steuersystematik vor den mit Steuervergünstigungen angestrebten Zielen zurück-

stehen können, wenn der Bezug zu diesen Zielen eindeutig und ihre Erreichung wichtig ist. Analoge Voraussetzungen gelten für die von uns angestrebte strukturpolitische Zielsetzung, durch steuerliche Sonderregelungen die Förderung vorzeitiger Betriebsauflösungen durch eine NLAR zu unterstützen.

### 2.2.3 Veräußerungs- und Entnahmegewinne durch Aufgabe von ganzen Betrieben

Werden Betriebe im Ganzen veräußert oder verpachtet und wird dabei die Betriebsaufgabe erklärt, können stille Reserven aufgedeckt werden, die grundsätzlich zu versteuern sind. Um der Hemmung oder zumindest Verzögerung von Betriebsaufgaben durch steuerliche Regelungen wirksam zu begegnen, dadurch Mobilitätshemmnisse abzubauen und auf diese Weise den strukturellen Anpassungsprozeß der Landwirtschaft zu fördern, sind verschiedene steuerliche Vergünstigungen vorgesehen. Da die bereits bestehenden Regelungen im Zusammenhang mit der Einführung einer NLAR allesamt von Bedeutung sind, wird nicht nur auf sektorspezifische, sondern auf alle diesbezüglichen Steuervergünstigungen eingegangen. Grundsätzlich kann zunächst festgestellt werden, daß die Aufgabe eines ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes (nicht Betriebsteiles) steuerlich günstiger behandelt wird als die Veräußerung oder Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter\*5). Unter bestimmten Voraussetzungen werden Freibeträge und in jedem Fall ein ermäßigter Steuersatz (nach § 34 EStG der halbe Durchschnittssatz) gewährt. Hinsichtlich der Freibeträge ist zwischen einer allgemeinen Regelung und einer besonderen (günstigeren) Regelung für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe zu unterscheiden. Die Ermäßigung des Steuersatzes unterliegt keiner zusätzlichen sektorspezifischen Regelung.

(1) Allgemeine Freibetragsregelung nach §§ 14 und 16 Abs. 3 und 4 EStG: Land- und Forstwirten, Gewerbetreibenden und Freiberuflern wird ein Freibetrag von 30 000 DM eingeräumt, solange der Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn 100 000 DM nicht übersteigt. Geht er darüber hinaus, erfolgt eine schrittweise Reduzierung, und bei 130 000 DM Veräußerungsgewinn entfällt der Freibetrag vollständig. Dieser vom Alter des Steuerpflichtigen unabhängige Freibetrag kann durch einen höheren, allerdings altersabhängigen Freibetrag ersetzt werden. Um ihn zu erhalten, muß der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet haben oder dauerhaft berufsunfähig sein. Er kann dann über einen Freibetrag von 120 000 DM verfügen, solange der Veräußerungsgewinn 300 000 DM nicht übersteigt. Oberhalb dieser Grenze wird der Freibetrag sukzessive eingeschränkt und bei einem Veräußerungsgewinn von 420 000 DM schließlich ganz aufgehoben.

(2) Besondere Freibetragsregelungen für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe nach § 14a Abs. 1-3 EStG: Inhaber land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, deren Wirtschaftswert 30 000 DM zum Zeitpunkt der Entnahme bzw. der Veräußerung nicht übersteigt, können einen Freibetrag von 60 000 DM in Anspruch nehmen, wenn die nichtlandwirtschaftlichen Einkünfte in den vorangegangenen zwei Veranlagungszeiträumen 18 000 DM bei Alleinstehenden und 36 000 DM bei Verheirateten nicht überschritten haben. Von einer Versteuerung des Entnahmegewinns wird ferner abgesehen, soweit dieser auf

\*5) Entsprechend der Veräußerung oder Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter gilt allerdings auch bei der Betriebsaufgabe die Einschränkung, daß beim Boden, der mit einem Pauschalwert nach § 55 Abs. 1-4 EStG bewertet worden ist, nach § 55 Abs. 6 EStG Veräußerungsverluste nicht geltend gemacht werden können.

die Wohnung der bäuerlichen Familie und den dazugehörigen Grund und Boden entfällt und die Wohnung nach der Entnahme mindestens noch zwei Jahre lang selbst genutzt wird. Der besondere Freibetrag wird im Falle einer Veräußerung oder Teilveräußerung (z.B. einer Übernahme der Gebäude und des Bodens in das Privatvermögen) sowie nach einer strukturverbessernden Betriebsabgabe im Sinne des § 41 Abs. 1 Buchst. c GAL und unabhängig von der Gewinnermittlungsart gewährt. Seit Beginn des Jahres 1985 ist der Begriff der Strukturverbesserung allerdings nicht mehr im Sinne des GAL zu verstehen, sondern wird von den zuständigen Länderbehörden festgelegt. Weiterhin muß die Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebes im Ganzen erfolgen, im Unterschied zur allgemeinen Freibetragsregelung, die nach § 16 Abs. 4 EStG auch die Aufgabe von Teilbetrieben einbezieht. Der besondere Freibetrag wird außerdem im Gegensatz zum allgemeinen Freibetrag unabhängig von der Höhe des Veräußerungs- bzw. Abgabegewinns gewährt. Die beiden Freibeträge können nicht zusammen in Anspruch genommen werden.

(3) Halbierung des durchschnittlichen Steuersatzes nach § 34 Abs. 1 und 2 EStG: Der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn unterliegt in jedem Falle nur einem ermäßigten Steuersatz, der dem halben Durchschnittssatz entspricht. Dieser Steuersatz ist auch bei Gewährung einer der o.g. Freibeträge anzuwenden, und zwar auf den darüber hinausgehenden Betrag des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns.

Die aufgezählten sektorübergreifenden und sektorspezifischen Sonderregelungen lassen einmal erkennen, daß Gewerbetreibenden und Freiberuflern, insbesondere aber Land- und Forstwirten bei der Veräußerung oder Aufgabe ihres Betriebes bereits erhebliche Vergünstigungen gewährt werden. Besondere Priorität genießen dabei als sektorübergreifende Zielsetzung die Verbesserung der sozialen Absicherung im Alter sowie bei Berufsunfähigkeit und darüber hinaus als sektorspezifische Zielsetzung die Verbesserung der Agrarstruktur. Um verteilungspolitische Konflikte in Grenzen zu halten, wurden bei den Freibeträgen Obergrenzen eingeführt, die allerdings unter diesem Gesichtspunkt großzügig bemessen worden sind. Offensichtlich aus dem gleichen Grund wurde die Inanspruchnahme der sektorspezifischen Steuervergünstigung auf Steuerpflichtige beschränkt, die Betriebe mit kleiner bis mittlerer Einkommenskapazität bewirtschaften und deren Einkünfte bestimmte Obergrenzen nicht überschreiten. Deutlich ist hier die Suche nach einem politischen Kompromiß zu erkennen, um sowohl verteilungs- als auch strukturpolitischen Gesichtspunkten Rechnung zu tragen. Zur Integration eines strukturpolitischen Sonderstatus für NLAR-geförderte Betriebsaufgaben in das Steuerrecht bedarf es einer ähnlichen Abwägung zwischen Aspekten der Steuersystematik und der Strukturwandelförderung.

### 3 Das Für und Wider der Erklärung der Aufgabe eines landwirtschaftlichen Betriebes aus einkommensteuerlicher Sicht

Landwirtschaftliche Betriebe können im wesentlichen auf zwei Wegen aufgegeben werden: durch Veräußerung und durch Verpachtung. Im folgenden wird nur auf die Verpachtung als bei weitem überwiegende Aufgabeform eingegangen. In einem solchen Fall kann der Landwirt innerhalb bestimmter Grenzen wählen, ob er steuerlich

(a) die Betriebsaufgabe erklärt und damit die Wirtschaftsgüter vom Betriebs- ins Privatvermögen überführt oder

(b) den Betrieb als „ruhend“ behandelt und damit die Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen beläßt.

Im ersten Fall zählen die Pachteinnahmen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, im zweiten zu den einkommensteuerlich erheblich günstiger behandelten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Es soll kurz aufgezeigt werden, welche Konsequenzen sich aus diesen unterschiedlichen Optionen für den Steuerpflichtigen ergeben, weil diese auch im Zusammenhang mit der Einführung einer NLAR von Bedeutung sind:

(1) Steuerliche Erklärung der Betriebsaufgabe durch den Steuerpflichtigen: Im Zuge einer solchen Überführung des Betriebes in das Privatvermögen sind sämtliche stille Reserven, d.h. die bestehenden Differenzen zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert aller Wirtschaftsgüter aufzudecken und als Gewinne zu versteuern. Zwar kann der Betroffene dabei die in Abschnitt 2.2.3 erläuterten Vorteile ggf. in Anspruch nehmen: (a) den Abzug der genannten Freibeträge, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind, und (b) die Begünstigung durch den halbierten Durchschnittssteuersatz. Ferner hat er (c) die Gewißheit, daß im Falle einer späteren Veräußerung der nun im Privatvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter aus steuerlicher Sicht kein Veräußerungsgewinn mehr anfällt. Aber die Nachteile dieser Entscheidung können für den einzelnen gravierend sein (Josten, 1984; Agra-Europe, 1984a): Die Betriebsaufgabe wird steuerlich zwar wie eine Betriebsveräußerung behandelt, in Wirklichkeit fallen aber im Gegensatz zu einer tatsächlichen Veräußerung keine oder nur geringe Geldeinnahmen, z.B. aus Pachteinnahmen, an. Daher kann es trotz der Freibeträge und des ermäßigten Steuersatzes im Einzelfall zu einer ganz erheblichen Steuerbelastung kommen, die dann zwar auf entsprechend hohe Vermögenswerte und daraus resultierende Entnahmegewinne schließen läßt, aber trotzdem zu Liquiditätsgpässen führen kann, die nicht aus laufenden Einnahmen, sondern nur aus der Substanz des Betriebes, z.B. durch Veräußerung oder Beleihung, überwunden werden können. Ein weiterer Nachteil besteht darin, daß nun für die laufenden Einkünfte der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG und ggf. die Steuerermäßigung nach § 34e EStG (vgl. Abschnitt 2.2.1) entfallen, weil die Pachteinnahmen nun nicht mehr als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern als solche aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern sind.

Eine unmittelbar an die Verpachtung anschließende Erklärung der Betriebsaufgabe kann nach diesen Erwägungen nur sinnvoll sein, wenn

(a) in den folgenden Jahren größere Wertsteigerungen des Vermögens zu erwarten sind (insbesondere bei Bauerwartungsland in Ortsnähe), so daß im Falle einer späteren Veräußerung größere Reserven aufgedeckt und steuerpflichtig würden, und/oder

(b) die steuerliche Umwandlung der Pachteinnahmen von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in solche aus Vermietung und Verpachtung wegen ihrer geringen Höhe und/oder eines relativ niedrigen individuellen Grenzsteuersatzes eine geringe oder keine Rolle spielt.

(c) Darüber hinaus ist eine Betriebsaufgabeerklärung zu empfehlen, wenn Betriebe aus Liquiditätsgründen im Laufe der Zeit einzelne Wirtschaftsgüter (insbesondere Teilstücke) veräußern müssen und dabei erhebliche stille Reserven aufgedeckt werden. Erfolgt keine Aufgabeklaration, muß nämlich der Veräußerungsgewinn immer mit dem vollen Steuersatz versteuert werden. Anderenfalls wären zwar alle stillen Reserven auf einmal zu versteuern. Die Steuerbelastung wird jedoch durch die gewährten Freibeträge und die Anwendung des halben Steuersatzes erheblich gemindert.

Sind die genannten Bedingungen nicht gegeben, können mit der Erklärung der Betriebsaufgabe erhebliche steuerliche Nachteile verbunden sein.

(2) Unterlassung der steuerlichen Erklärung der Betriebsaufgabe durch den Steuerpflichtigen („ruhender Betrieb“): Um die durch eine Aufgabe ausgelösten steuerlichen Belastungen zu vermeiden, entscheiden sich die Landwirte gewöhnlich für eine steuerliche Fortführung des verpachteten Betriebes (Josten, 1984; Agra-Europe, 1984a). Dadurch wird das Betriebs- nicht ins Privatvermögen überführt, und stille Reserven können allenfalls durch die Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter (Teilflächen, Inventar) aufgedeckt werden, für die dann allerdings nicht die bei Betriebsaufgabe eingeräumten Vergünstigungen geltend gemacht werden können. Inwieweit dieses Vorgehen gegenüber einer Betriebsaufgabeerklärung insgesamt gesehen zu einem günstigeren steuerlichen Ergebnis führt, muß in jedem Einzelfall entschieden werden. Im übrigen ist darauf hinzuweisen, daß die Entnahme wesentlicher Grundlagen des Betriebes zur zwangsweisen Betriebsaufgabe durch die Finanzbehörden führen kann. Die Gründe, sich für einen im steuerlichen Sinne „ruhenden“ Betrieb zu entscheiden, liegen auf der Hand: (a) Die o.g. Liquiditätsempässe, die aus der plötzlichen Versteuerung von Entnahme- und Veräußerungsgewinnen resultieren können, treten nicht auf. (b) Der für laufende Einkünfte geltende Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG und ggf. auch die Steuermäßigung nach § EStG (vgl. Abschnitt 2.2.1) bleiben dem Verpächter erhalten, weil die Pachteinnahmen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählen. (c) Schließlich können auch bei einer später noch erfolgenden Erklärung der Betriebsaufgabe die in Abschnitt 2.2.3 erörterten Freibeträge, sofern die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind, und der halbierte Durchschnittssteuersatz in Anspruch genommen werden. Ein im voraus nur schwer abzuschätzender Nachteil des ruhenden Betriebes liegt allerdings darin, daß im Falle von Wertsteigerungen des Betriebsvermögens (besonders des Bodens) eine spätere Betriebsaufgabe höhere Veräußerungsgewinne und daher eine höhere Steuerlast hervorruft als eine sofortige Aufgabe.

Eine Weiterführung des verpachteten Betriebes als „ruhender Betrieb“ kann also für den Steuerpflichtigen lohnend sein, wenn

(a) keine zu versteuernden größeren Wertsteigerungen zu erwarten sind und daher

(b) der steuergünstigen Behandlung der Pachteinnahmen der Vorrang einzuräumen ist.

Im Hinblick auf die Wirksamkeit einer NLAR bleiben die skizzierten steuerlichen Regelungen nicht ohne Einfluß. Einerseits setzt die Gewährung von NLAR die Auflösung des Betriebes voraus, so daß eine Option zugunsten eines „ruhenden Betriebes“ im steuerlichen Sinne im krassen Widerspruch zu den tatsächlichen Verhältnissen stünde. Andererseits ginge eine steuerliche Erklärung der Betriebsaufgabe wegen der damit oftmals einhergehenden mobilitätshemmenden Effekte zu Lasten der strukturverbessernden Wirksamkeit der NLAR.

(3) Annahme der Betriebsaufgabe vom Amts wegen: Die Finanzverwaltung hat aus den Mitte der sechziger Jahre ergangenen Urteilen des Bundesfinanzhofes\*6) den Schluß ge-

zogen, dem Verpächter lediglich bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen ein Wahlrecht einzuräumen, ob der Betrieb einkommenssteuerlich als „aufgegeben“ oder „fortgeführt“ gelten soll (Josten, 1984, Agra-Europe, 1984a). Eine Betriebsverpachtung „im Ganzen“ liegt danach vor, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebes einem einzigen Pächter zur Nutzung überlassen worden sind. Bei einer Verpachtung einzelner Betriebsgrundstücke an mehrere Pächter war dieses Wahlrecht nach einem koordinierten Ländererlaß der Finanzverwaltung aus dem Jahre 1965\*7) dagegen zumindest bisher erheblich eingeschränkt. Dem Verpächter wurde in diesem Fall ein Wahlrecht nur noch dann zugestanden, wenn besondere Umstände zu einer vorübergehenden Betriebsverpachtung geführt hatten. Außerdem mußte erkennbar und auch möglich sein, daß nach Ablauf der Pachtzeit der Betrieb wieder eigenständig bewirtschaftet werden sollte und konnte. Diese Voraussetzungen galten z.B. als erfüllt, wenn gesundheitliche Gründe den Betriebsinhaber zu einer zwischenzeitlichen Verpachtung des Hofes bis zur geplanten Übernahme durch den heranwachsenden Hofnachfolger veranlaßt hatten. In vielen Fällen, in denen solche besonderen Umstände nicht nachgewiesen werden konnten, haben die Finanzämter bei parzellenweiser Betriebsverpachtung in der Vergangenheit deshalb eine Zwangsaufgabe vorgenommen. Den betroffenen Landwirten sind dadurch infolge der Wertsteigerung insbesondere des Bodens ggf. erhebliche steuerliche Belastungen erwachsen.

Diesen Auswirkungen soll nunmehr nach einer Vereinbarung der zuständigen Referatsleiter der obersten Finanzbehörden und des Bundesfinanzministeriums dadurch begegnet werden, daß im Falle der parzellenweisen Verpachtung eine Betriebsaufgabe dann nicht anzunehmen ist, wenn

„– der Verpächter erklärt, daß der Betrieb nicht aufgegeben, sondern – von wem auch immer – zu einem späteren Zeitpunkt fortgeführt werden soll,

– für die spätere Betriebsfortführung auch objektive Umstände sprechen, wie z.B. die Erhaltung der Hofstelle, insbesondere der Wirtschaftsgebäude, einheitliche Laufzeit der Pachtverträge und dergleichen“ (Josten, 1984).

Diese neue, großzügigere Auslegung der Verwaltungsregelung aus dem Jahr 1965, die z.B. in der Rechtsprechung Niedersachsens bereits Eingang gefunden hat (Giere, 1984), ist allein aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung zweifellos geboten: Ein Betrieb, der parzellenweise verpachtet wird, kann später bei Gleichklang der Verpachtungszeiten ebenso wieder aufgenommen werden wie ein als Ganzes verpachteter Betrieb. Hinzu kommt, daß auch die meisten im Ganzen verpachteten Betriebe nicht wieder durch den Verpächter, seinen Hofnachfolger oder einen Dritten in Bewirtschaftung genommen werden. Sie bleiben vielmehr dauerhaft verpachtet und sind damit faktisch aufgegeben, so daß in den meisten Fällen kein steuerlicher Unterschied zwischen parzellenweiser Verpachtung und einer Verpachtung im Ganzen besteht (Köhne, 1984).

Vor diesem Hintergrund wird die Annahme eines „ruhenden“ Betriebes aus steuerlicher Sicht allerdings zunehmend fragwürdiger. Vielmehr müßte, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend, auch bei als Ganzes verpachteten Betrieben grundsätzlich von Amts wegen die Betriebsaufgabe angenommen und somit auf diesem Wege eine steuerliche Gleichbehandlung mit der parzellenweisen Verpachtung

\*6) Vgl. z.B. die Urteile des Bundesfinanzhofes vom 13.11.1963, BStBl. (1964), Teil III, S. 124 und vom 18.3.1964, BStBl. (1964), Teil III, S. 303.

\*7) Vgl. z.B. für Niedersachsen den Erlaß vom 17.12.1965, BStBl. (1966), Teil II, S. 34.

erreicht werden. Diese Schlußfolgerung muß natürlich noch eindeutiger ausfallen, wenn der Landwirt im Rahmen eines NLAR-Antrags seine Absicht zur Betriebsauflösung kundgetan hat.

(4) Relative Vorzüglichkeit der Weiterführung als „ruhender Betrieb“ im Vergleich zur Betriebsaufgabe aus ökonomischer Sicht: Die Weiterführung als „ruhender Betrieb“ ist insbesondere für solche Betriebe interessant, die nicht in den Genuß der besonderen Freibetragsregelung für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe nach § 14a Abs. 1-3 EStG kommen (vgl. Abschnitt 2.2.3), weil

(a) die Wirtschaftswertgrenze von 30 000 DM auch als maximale Betriebsgröße für die steuerfreie Überführung des Wohnhauses einschließlich des dazugehörenden Grund und Bodens (einschließlich Hausgarten) gilt. Bei Überschreitung dieser Grenze ist nur noch die Anwendung der allgemeinen Freibetragsregelungen nach §§ 14 u. 16 Abs. 3 und 4 EStG möglich (vgl. Abschnitt 2.2.3). Dieser Freibetrag baut sich aber ab 100 000 DM bzw. nach Vollendung des 55. Lebensjahres oder im Falle dauernder Berufsunfähigkeit oberhalb von 300 000 DM Veräußerungsgewinn bis zum völligen Wegfall ab. Gewinne dieser Größenordnung sind jedoch bei der Aufgabe landwirtschaftlicher Betriebe mit einem Wirtschaftswert von mehr als 30 000 DM erfahrungsgemäß durchaus keine Einzelfälle. Sie dürften auch bei diesen Betrieben sehr wesentlich durch die Überführung des Wohnhauses einschließlich der dazugehörigen Fläche von bis zu 10 Ar in das Privatvermögen bedingt sein.

(b) bei einem Wirtschaftswert des Betriebes von mehr als 30 000 DM mit nennenswerten Pachteinnahmen zu rechnen ist, so daß sich durch die Inanspruchnahme des allgemeinen Freibetrages für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 13 Abs. 3 EStG und ggf. der Steuermäßigung nach § 34e EStG (vgl. Abschnitt 2.2.1) die anderenfalls zu zahlenden Einkommensteuern erheblich vermindern lassen. Hierauf wird später noch ausführlicher eingegangen.

Aber auch wenn die besondere Freibetragsregelung nach § 14a Abs. 1 bis 3 EStG (vgl. Abschnitt 2.2.3) in Anspruch genommen werden kann, ist es oftmals interessant, den Betrieb ruhen zu lassen, weil

(a) die steuerlichen Vorteile für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auch hier oftmals nicht gering sind,

(b) von der Agrarpolitik erwartet wird, daß bei einer späteren steuerlichen Erklärung der Betriebsaufgabe möglicherweise noch attraktiver ausgestaltete Freibeträge in Anspruch genommen werden können,

(c) mit der steuerlichen Erklärung der Betriebsaufgabe ggf. fällig werdende Einkommensteuern sofort entrichtet werden müssen, was gegenüber einer späteren Aufgabekerklärung mit einem entsprechenden Zinsentgang verbunden ist.

Die Bereitschaft, den Betrieb aufzugeben und NLAR in Anspruch zu nehmen, dürfte sich somit insgesamt, insbesondere aber bei größeren Betrieben vermindern, wenn die Inanspruchnahme von NLAR gleichzeitig eine Betriebsaufgabe im steuerlichen Sinne bedeutet.

Als Fazit der Überlegungen dieses Abschnitts bleibt festzuhalten, daß bei Inanspruchnahme von NLAR (und in vergleichbaren Fällen) im steuerlichen Bereich eine Lösung anzustreben ist, die den positiven Anreizen der NLAR zur Intergenerationsmobilität nicht entgegenwirkt. Grundsätzlich wäre dieser Konflikt z.B. dadurch zu lösen, daß man die

steuerliche Erklärung der Betriebsaufgabe noch stärker als bisher den betroffenen Landwirten überläßt.

#### 4 Der Konflikt zwischen Aspekten der Steuersystematik und -gerechtigkeit und strukturpolitischen Erwägungen

Aus Gründen der Steuergerechtigkeit ist es allerdings bedenklich, wenn man die steuerliche Erklärung der Betriebsaufgabe bei der Inanspruchnahme von NLAR und in vergleichbaren Fällen noch stärker als bisher von der interessengebundenen Entscheidung des Steuerpflichtigen abhängig macht und objektive Tatbestände, die für das Vorliegen einer dauerhaften Betriebsaufgabe sprechen, immer mehr vernachlässigt. Dieses bedeutet sicherlich auch eine zusätzliche Privilegierung von Landwirten gegenüber anderen Selbständigen (Gewerbetreibende, Freiberufler). Aus steuersystematischen Gründen wäre eine stärkere Orientierung an objektiven „Tatbeständen“ vorzuziehen, mit der Konsequenz, daß sehr viel mehr Betriebe von Amts wegen als aufgegeben angenommen werden müßten. Aus agrarstrukturpolitischer Sicht ginge damit zweifellos eine Verminderung der Flächenmobilität einher, weil wirtschaftliche Nachteile für die Verpächter zu erwarten wären, die aus allgemeinen sozialpolitischen Erwägungen nicht durch eine Erhöhung der NLAR und aus Gründen der Steuersystematik und -gerechtigkeit kaum durch noch großzügigere sektorspezifische Ausnahmebestimmungen ausgeglichen werden könnten (K ö h n e , 1984):

(1) Die steuerlichen Vorteile, die Verpächtern derzeit aus „ruhenden Betrieben“ erwachsen, weil die Pachteinnahmen als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gelten, lassen sich nicht auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung übertragen, die nach einer steuerlichen Betriebsaufgabe vorliegen. Allenfalls können die steuerlichen Vorteile bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft auf die aktiven Landwirte beschränkt werden und somit das Institut „ruhender Betrieb“ steuerlich für den Verpächter weniger attraktiv gemacht werden.

(2) Die Freibetragsregelungen können aus Gründen der Steuergerechtigkeit nicht so großzügig ausgestaltet werden, daß die mit der Betriebsaufgabe aufgedeckten stillen Reserven im allgemeinen steuerfrei bleiben. Der Spielraum ist vermutlich mit der derzeitigen Ausgestaltung auf absehbare Zeit mit einer Ausnahme hinreichend ausgeschöpft\*8): Der auf das landwirtschaftliche Wohnhaus entfallende Entnahmehewinn sollte nicht nur bei Aufgabe kleinerer, sondern aller landwirtschaftlichen Betriebe steuerfrei bleiben, wenn es der Landwirt im Eigentum behält und weiter bewohnt. Hierauf wird in Abschnitt 5.2 noch näher eingegangen.

Bereits der durch die geänderte Auslegung der Verwaltungsregelung aus dem Jahr 1965 angestrebte Kompromiß, im Falle der parzellenweisen Verpachtung nicht grundsätzlich eine Betriebsaufgabe anzunehmen (J o s t e n , 1984; Agra-Europe, 1984e), muß nach diesen Überlegungen durch einen zusätzlichen Konflikt zwischen agrarstrukturpolitischen und steuerpolitischen Grundsätzen erkauft werden, obwohl die strukturellen Auswirkungen durchaus positiv zu

\*8) Erinnert sei hier an die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 11. Mai 1970 (BGBl. I, S. 1145), das die Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne aus Grund und Boden für verfassungswidrig erklärte. Erinnert sei auch an die Diskussion über die Instrumente Planungswertausgleich und Bodenwertzuwachssteuer, die sicherlich neu aufleben würde.



bewerten sind\*9). Wir wollen daher fragen, ob dieser Konflikt im Zusammenhang mit einer steuerlichen Unterstützung der Landabgaberechte nicht befriedigender gelöst werden könnte. Zunächst soll dazu der Frage nachgegangen werden, welche Bedeutung diejenigen steuerlichen Mobilitätshemmnisse haben, welche die Inanspruchnahme der NLAR behindern können. Danach sollen Lösungsmöglichkeiten für die Beseitigung dieser Hemmnisse aufgezeigt werden, wobei auch darauf einzugehen ist, inwieweit neben den unmittelbar von der NLAR Begünstigten auch deren Rechtsnachfolger einzubeziehen sind.

#### 5 Quantifizierung der Mobilitätshemmnisse bei der Inanspruchnahme von NLAR unter Zugrundelegung bestimmter steuerlicher Prämissen

Die nachfolgenden Berechnungen sollen einen groben Überblick über die entstehenden steuerlichen Belastungen unter der Annahme vermitteln, daß die Inanspruchnahme von NLAR die Option zugunsten eines „ruhenden“ Betriebes ausschließt. Mit dieser Annahme wird der zuvor erwähnten Forderung Rechnung getragen, daß bei der Betriebsaufgabe im steuerlichen Sinne aus steuersystematischen Gründen eine stärkere Orientierung an objektiven Tatbeständen vorzunehmen ist.

Die relative Vorzüglichkeit der Betriebsaufgabe im steuerlichen Sinne gegenüber einer tatsächlichen Weiterführung des Betriebes oder einer Weiterführung als „ruhender“ Betrieb kann in vielen Fällen aus steuerlichen Gründen negativ beeinflusst werden. Diese Aussage läßt sich einmal aus der Möglichkeit einer einmaligen, oftmals hohen Steuerbelastung als Folge einer Aufdeckung stiller Reserven ableiten, zum anderen durch die Mehrbelastung der laufenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch den Verlust des in jedem Fall gewährten allgemeinen Freibetrags von maximal 4 000 DM je Jahr bei Verheirateten gemäß § 13 Abs. 3 EStG und des bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG, nach § 4 Abs. 3 EStG und bei der Schätzung nach Richtsätzen gewährten betriebsbezogenen Steuerer-

\*9) Die positiven Struktureffekte ergeben sich aus folgenden Zusammenhängen:

(a) Bei parzellenweiser Verpachtung können im Durchschnitt höhere Pachtpreise/ha erzielt werden als bei geschlossener Verpachtung, so daß höhere Anreize für eine Bodenmobilität entstehen.

(b) Eine große Anzahl von Betrieben kann über die Fläche wachsen, was insbesondere bei Verpachtung flächenreicher Betriebe von Bedeutung sein kann.

(c) Mehrere geeignete Pächter können bedient werden. Bevorzugen und Benachteiligungen von Landwirten, die vom Verpächter nicht erwünscht sind, können dadurch gewiß nicht ganz vermieden, aber doch relativiert werden.

(d) Insbesondere in Realteilungsgebieten kann durch Verpachtung von Flächen an angrenzende Nachbarn ein Beitrag zur Parzellenvergrößerung mit damit einhergehenden wirtschaftlichen Vorteilen geleistet werden.

Infolgedessen dürfte sich die Flächenmobilität insgesamt erhöhen, wenn man den Steuerpflichtigen mehr als bisher die Entscheidung selbst treffen läßt, ob sein Betrieb bei parzellenweiser Verpachtung im steuerlichen Sinne als ruhender oder aufgegebenen Betrieb behandelt werden soll. Nicht nur für den ausscheidenden Betriebsinhaber, sondern auch für den potentiellen Hoferben ist die steuerliche Behandlung des Betriebes von Interesse. Obwohl dieser seinen Lebensunterhalt gewöhnlich im wesentlichen durch außerlandwirtschaftliche Einkünfte bestreitet, kommen auch ihm – sofern der verpachtete Betrieb über den Generationswechsel hinaus ruht – durch die Zuordnung seiner Pachteinnahmen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft der hierfür gewährte steuerliche Freibetrag und ggf. Steuerermäßigungen zugute. Würde der Betrieb dagegen von Amts wegen als aufgegeben angenommen, hätte er voll zu versteuernde Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und müßte ggf. aufgedeckte stille Reserven versteuern, obwohl er aus der Überführung des Betriebes ins Privatvermögen keinen unmittelbaren Nutzen zöge, wenn er nicht die Absicht hätte, Vermögensteile zu veräußern. Entsprechendes gilt selbstverständlich auch für den ausscheidenden Betriebsinhaber.

mäßigungsbeitrages von maximal 2 000 DM je Jahr nach § 34e EStG\*10).

Die Höhe der stillen Reserven, die aufgedeckt werden, wenn die Inanspruchnahme von NLAR eine Betriebsaufgabeerklärung im steuerlichen Sinne nach sich zieht, wird aus Tabelle 2 deutlich, in der ein Vergleich der Höhe der Kaufwerte von Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung (FdIN) ohne Gebäude und ohne Inventar mit ihrer steuerlichen Bewertungshöhe in den Jahren 1974, 1982 und 1983 auf der Ebene verschiedener Verwaltungseinheiten angestellt wird. Zweifellos wird die Aussagekraft der Tabelle dadurch eingeschränkt, daß die Höhe der stillen Reserven lediglich auf Regierungsbezirksebene und damit für zu stark aggregierte Verwaltungseinheiten ausgewiesen wird. Bestehende, teilweise gravierende Kaufwertunterschiede für Böden gleicher Güte auf der Ebene kleinerer Verwaltungseinheiten mit entsprechenden Auswirkungen auf die Höhe der stillen Reserven bleiben bei dieser Betrachtungsweise unberücksichtigt\*11). Weiterhin werden alle anderen stillen Reserven vernachlässigt, die bei einer Betriebsaufgabeerklärung insbesondere z.B. im Zusammenhang mit der Überführung der Hofställe oder des Viehs in das Privatvermögen entstehen. Ersteres ist derzeit allerdings nicht für Betriebe relevant, die nach 14a Abs. 1-3 EStG das Wohnhaus steuerfrei ins Privatvermögen überführen können, und letzteres nicht bei der Gewinnermittlung nach § 13a EStG.

Aus den in Tabelle 2 ausgewiesenen Ergebnissen, die sich nur auf Kaufwerte von Flächen beziehen, die auch nach der Veräußerung landwirtschaftlich genutzt werden, lassen sich einige wichtige Aussagen ableiten:

(1) Im Jahr 1974 lagen die durchschnittlichen Kaufwerte je ha FdIN in allen Regierungsbezirken noch mehr oder weniger deutlich unter dem Bewertungsniveau nach steuerlichen Kriterien. Hieraus wird deutlich, daß der Landwirtschaft für die Bewertung des bereits am 30.6.1970 in den Betrieben vorhandenen Bodens mit den Pauschalwerten des § 55 EStG im Vergleich zu den Verkehrswerten hohe Buchwerte zugestanden wurden.

(2) In der Zeit von 1974 bis 1982 bzw. 1983 haben sich die Kaufwerte für FdIN im Bundesgebiet mehr als verdoppelt, und auch in allen Ländern und Regierungsbezirken ist ein starker Anstieg der Kaufwerte festzustellen. Diese Entwicklung hat in einigen Bundesländern (insbesondere in Nordrhein-Westfalen, Bayern und Baden-Württemberg) dazu geführt, daß nunmehr auch durch die Veräußerung von nach dem Eigentumswechsel weiterhin landwirtschaftlich genutzten Flächen im erheblichen Umfang stille Reserven aufgedeckt werden. Zuvor stellte sich dieses Problem in z.T. weitaus schärferer und im Zeitablauf ebenfalls zunehmender

\*10) Hervorzuheben ist in dem hier diskutierten Zusammenhang, daß der Steuerermäßigungsbeitrag auch dann gewährt wird, wenn zwar die betrieblichen Voraussetzungen für eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen erfüllt sind, der Landwirt aber nach § 13a Abs. 2 EStG beantragt, daß der Besteuerung der Betriebsvermögensvergleich oder die Überschußrechnung zugrunde gelegt werden soll. Der Antrag bindet den Steuerpflichtigen, für mindestens vier Jahre die beantragte Gewinnermittlung durchzuführen, und kann auch vom Verpächter eines „ruhenden“ Betriebes gestellt werden. In den nachfolgenden Berechnungen wird davon ausgegangen, daß eine solche Option vom Verpächter aus steuerlichen Gründen erfolgt. Damit ggf. verbundene Kosten bei Inanspruchnahme einer Buchstelle werden vernachlässigt.

\*11) Die unterschiedlichen Kaufwerte für FdIN ohne Gebäude und ohne Inventar auf Kreisebene werden z.B. durch ihre kartographische Darstellung als Abweichung vom Bundesdurchschnitt auf der Grundlage von fünf Abstufungen deutlich, die in der gleichen statistischen Quelle veröffentlicht wird, auf die auch die bei der Erstellung der Tabelle 2 verwendeten Daten basieren.

**Tabelle 2: Vergleich der Höhe der Kaufwerte von Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung (FdLN) ohne Gebäude und ohne Inventare mit ihrer steuerlichen Bewertungshöhe in den Jahren 1974, 1982 und 1983 auf verschiedenen Verwaltungsebenen (Angaben in DM/ha FdLN)\*1)**

Bund, Land, Regierungsbezirk	Ertragsmeßzahl in 100 <sup>2)</sup>			Steuerliche Bewertung 1000,- DM/ha FdLN			Kaufwert 1000,- DM/ha FdLN			"Stille Reserve" <sup>3)</sup> 1000,- DM/ha FdLN		
	1974	1982	1983	1974	1982	1983	1974	1982	1983	1974	1982	1983
Bundesgebiet	45	44	45	36.0	35.2	36.0	16.7	37.1	38.1	-	1.9	2.1
Schleswig-Holstein	44	43	45	35.2	34.4	36.0	11.2	22.7	23.6	-	-	-
Niedersachsen	44	42	42	35.2	33.6	33.6	12.5	32.6	31.4	-	-	-
Braunschweig	(54) <sup>4)</sup>	54	51	43.2	43.2	40.8	17.5	35.2	35.7	-	-	-
Hannover	(49) <sup>4)</sup>	47	49	39.2	37.6	39.2	17.1	41.3	40.9	-	-	1.7
Lüneburg	(38) <sup>4)</sup>	36	38	30.4	28.8	30.4	10.2	22.3	22.0	-	-	-
Weser-Ems	(37) <sup>4)</sup>	37	37	29.6	29.6	29.6	11.0	35.3	32.6	-	5.7	3.0
Nordrhein-Westfalen	49	50	48	39.2	40.0	38.4	25.1	65.8	61.8	-	25.8	23.4
Düsseldorf	54	59	59	43.2	47.2	47.2	29.3	80.4	77.3	-	33.2	30.1
Köln	59	63	62	47.2	50.4	49.6	27.2	78.6	71.1	-	28.2	21.5
Münster	39	40	39	31.2	32.0	31.2	23.9	72.4	65.2	-	40.0	34.0
Detmold	46	44	43	36.8	35.2	34.4	19.0	48.1	46.2	-	12.9	11.8
Arnsberg	47	48	45	37.6	38.4	36.0	24.8	49.1	49.2	-	10.7	13.2
Hessen	48	46	47	38.4	36.8	37.6	23.1	27.3	30.2	-	-	-
Darmstadt	(53) <sup>4)</sup>	50	53	42.4	40.0	42.4	38.2	44.1	51.1	-	4.1	8.7
Gießen	(46) <sup>4)</sup>	46	46	36.8	36.8	36.8	15.4	21.2	20.4	-	-	-
Kassel	(45) <sup>4)</sup>	44	45	36.0	35.2	36.0	15.9	24.1	26.2	-	-	-
Rheinland-Pfalz	48	47	48	38.4	37.6	38.4	15.8	25.9	28.1	-	-	-
Koblenz	43	44	44	34.4	35.2	35.2	13.2	17.2	18.9	-	-	-
Trier	37	37	38	29.6	29.6	30.4	7.2	14.6	16.0	-	-	-
Rheinhausen-Pfalz	56	60	62	44.8	48.0	49.6	20.8	48.2	50.0	-	0.2	0.4
Baden-Württemberg	49	50	50	39.2	40.0	40.0	24.5	47.9	50.4	-	7.9	10.4
Stuttgart	52	50	52	41.6	40.0	41.6	33.4	60.4	64.9	-	20.4	23.3
Karlsruhe	56	54	51	44.8	43.2	40.8	21.8	38.5	35.5	-	-	-
Freiburg	45	50	51	36.0	40.0	40.8	14.8	31.1	32.4	-	-	-
Tübingen	45	46	45	36.0	36.8	36.0	21.4	45.6	47.9	-	8.8	11.9
Bayern	42	44	45	33.6	35.2	36.0	19.5	53.9	63.2	-	18.7	27.2
Oberbayern	42	45	45	33.6	36.0	36.0	29.2	76.4	93.4	-	40.4	57.4
Niederbayern	46	49	50	36.8	39.2	40.0	20.9	66.0	75.1	-	26.8	35.1
Oberpfalz	34	34	34	27.2	27.2	27.2	13.0	33.6	36.3	-	6.4	9.1
Oberfranken	34	35	37	27.2	28.0	29.6	13.1	26.4	29.4	-	-	-
Mittelfranken	36	42	40	28.8	33.6	32.0	19.3	51.0	51.8	-	17.4	19.8
Unterfranken	44	47	47	35.2	37.6	37.6	14.4	36.9	44.3	-	-	6.7
Schwaben	47	48	49	37.6	38.4	39.2	25.1	60.4	78.8	-	22.0	39.6
Saarland	39	39	40	31.2	31.2	32.0	11.8	19.6	21.3	-	-	-

Anmerkung: Bei der Einheitsbewertung wird zwischen Flächen der landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen, weinbaulichen, gärtnerischen und sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung sowie Abbau-, Geringst- und Unland unterschieden. Die Übersicht bezieht sich nur auf die FdLN. Hierzu zählen auch Haus- und Nutzgärten mit mehr als 10 Ar (bis zur Größe von 10 Ar zählen sie zur Hof- und Gebäudefläche, die ihrerseits in die jeweilige Nutzung einbezogen ist, der sie dient (§ 40 Abs. 3 Bewertungsgesetz)).

- 1) Bei der steuerlichen Bewertung der FdLN wird nach § 55 EStG vorgegangen. Danach entspricht der Bewertungsansatz grundsätzlich dem Achtfachen der aus der Einheitsbewertung bekannten Ertragsmeßzahl (EMZ); bei einer EMZ von 5000 je ha z.B. 40 000,- DM/ha. Von der Möglichkeit der Beantragung eines höheren Teilwertes nach § 55 Abs.5 EStG wird hier abgesehen. Eine solche pauschale Bewertung ist allerdings nur für Grund und Boden möglich, der bereits am 30.6.1970 zum Betrieb gehörte. Grund und Boden, der nach diesem Zeitpunkt zugekauft wurde, ist mit den Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 EStG) oder den Anschaffungskosten, vermindert um den übertragenen Veräußerungsgewinn (§§ 6b, 6c EStG), zu bewerten. Beim unentgeltlichen Erwerb (Schenkung, Erbschaft) ist der Teilwert maßgeblich (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Insgesamt kann davon ausgegangen werden, daß wegen des geringen Umsatzes auf dem landwirtschaftlichen Grundstücksmarkt (p.a. werden lediglich ca. 0,2 bis 0,3 % der FdLN umgesetzt) auch im Jahr 1985 in der Steuerbilanz über 95 % der FdLN nach § 55 EStG bewertet werden.
- 2) Es werden die EMZ für die Veräußerungsfälle insgesamt verwendet, da diese für Veräußerungsfälle ohne Gebäude und ohne Inventar in der Statistik für Regierungsbezirke nicht ausgewiesen sind. Auf Bundes- und Länderebene treten zwischen den beiden EMZ-Zahlen kaum Unterschiede auf.
- 3) Die "stille Reserve" ist der steuerliche Bewertungshöhe übersteigende Kaufwert.
- 4) Wegen der Gebietsreform sind in der Statistik für das Jahr 1974 auf Regierungsbezirke keine EMZ ausgewiesen. Es werden ersatzweise für dieses Jahr die jeweils höchste der in den Jahren 1982 und 1983 ausgewiesenen EMZ zugrundegelegt.

Quellen: StBA Wiesbaden (Hrsg.), Kaufwerte für landwirtschaftlichen Grundbesitz. Fachserie 3 (Land- und Forstwirtschaft, Fischerei). Reihe 2.4. Stuttgart und Mainz, mehrere Jahrgänge, sowie eigene Berechnungen.

der Form bereits bei der Veräußerung von FdLN für (in absehbarer Zeit) nicht mehr landwirtschaftlich genutzte Zwecke (z.B. Bauland, Verkehrs- und Industriezwecke), weil in diesem Zusammenhang Veräußerungserlöse erzielt wurden, die die in der Tabelle 2 ausgewiesenen Werte im allgemeinen noch erheblich überschritten\*12).

(3) Trotz der rapiden bundesweiten Preissteigerung im Betrachtungszeitraum gibt es aber auch 1982 und 1983 Bundesländer (Schleswig-Holstein, Niedersachsen, Hessen, Rheinland-Pfalz und Saarland), bei denen in weiten Landesteilen die Veräußerung von FdLN für (voraussichtlich) weiterhin landwirtschaftliche Bewirtschaftung keine Aufdeckung stiller Reserven zur Folge hatte. Bei einer Veräußerung für nichtlandwirtschaftliche Zwecke kommt es jedoch auch hier wegen der im allgemeinen sehr viel höheren Veräußerungserlöse seit geraumer Zeit zumindest regional in erheblichem Umfang zur Aufdeckung stiller Reserven.

Auf die Ursachen der unterschiedlichen Höhe der Preise von FdLN wird hier nicht weiter eingegangen (K l a r e und P e t e r s , 1980, S. 107 ff.). Festzustellen bleibt nur, daß das gegenwärtige hohe Preisniveau in den zahlreichen Fällen, in denen die steuerlichen Buchwerte wesentlich überschritten werden, als ein wesentliches Hemmnis für die Inanspruchnahme von NLAR anzusehen wäre, wenn damit eine Betriebsaufgabeerklärung im steuerlichen Sinne verbunden wird. Diese Aussage trifft auch unter Berücksichtigung der besonderen Freibetragsregelung für kleinere landwirtschaftliche Betriebe (§ 14a Abs. 1 bis 3 EStG) und des ermäßigten Steuersatzes für Veräußerungs- und Aufgabegewinne (§ 34 Abs. 1 und 2 EStG) zu, wie folgendes Beispiel verdeutlicht: Durch die Aufgabeerklärung eines Betriebes mit 10 ha Eigenland im Regierungsbezirk Niederbayern würden im Jahr 1983 durchschnittlich stille Reserven in Höhe von mehr als einer halben Mill. DM aufgedeckt werden. Somit wären trotz 60 000 DM Freibetrag und Anwendung des halben Durchschnittssatzes Einkommensteuern von weit über 100 000 DM zu zahlen (zur genauen Berechnung der Einkommenssteuer im Falle einer Betriebsaufgabe im steuerlichen Sinne vgl. K ö h n e und W e s c h e , 1982, S. 211), obwohl durch die Überführung des Grund und Bodens ins Privatvermögen keine Einkünfte erzielt werden.

Die Auswirkungen der Gewährung des allgemeinen Freibetrages und des Steuerermäßigungsbeitrages für Einkünfte aus „ruhenden“ land- und forstwirtschaftlichen Betrieben auf die Höhe der Einkommensteuer bei unterschiedlicher Höhe des zu versteuernden Einkommens wird aus Tabelle 3 deutlich. Variiert werden sowohl die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als auch die Summe der anderen Einkünfte\*13). Diese Vorgehensweise wird gewählt, um die Höhe der Steuervorteile beim Bezug von land- und forstwirtschaftlichen Einkünften aus „ruhenden“ landwirtschaftlichen Betrieben gegenüber Vermietungs- und Verpachtungseinkünften aus im steuerlichen Sinn als aufgegeben erklärten Betrieben in Abhängigkeit von der Höhe der Einkünfte aus diesem Betrieb und der Summe der Einkünfte insgesamt exemplarisch darzustellen.

\*12) Zur Höhe der Kaufwerte nach Baulandarten, Baugebieten, Gemeindegrößenklassen etc. vgl. Statistisches Bundesamt Wiesbaden (Hrsg.): Kaufwerte für Bauland. Fachserie 17 (Preise), Reihe 5. Stuttgart und Mainz, mehrere Jahrgänge. Den Veräußerungserlösen, die für landwirtschaftlich genutzte Flächen erzielt werden, kommen die hier ausgewiesenen Preise für Rohbauland zweifellos am nächsten.

\*13) Die anderen Einkünfte umfassen Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb, aus selbständiger sowie nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte im Sinne von § 22 EStG (vgl. § 2 EStG).

Das Berechnungsbeispiel ist z.B. für Landwirte relevant, die sich frühzeitig für die Inanspruchnahme von NLAR entschieden und ihre Einkommens- und Lebensbedingungen durch die Aufnahme einer außerlandwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit verbessert haben, gleichzeitig aber den landwirtschaftlichen Betrieb z.B. als Folge der zur Aufnahme einer außerlandwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit notwendigen überregionalen Mobilität verlassen mußten und aufgrund des dadurch geschaffenen Sachverhalts davon ausgehen müssen, daß die Finanzbehörden den Betrieb nicht mehr als „ruhend“ anerkennen. Weiterhin ist das Berechnungsbeispiel für Landwirte interessant, die bereits NLAR empfangen und deren summierte Einkünfte ein einkommensteuerpflichtiges Niveau erreichen. Auch in diesen Fällen wirkt sich die Annahme, daß die Inanspruchnahme von NLAR eine Option zugunsten eines „ruhenden“ Betriebes ausschließt, steuerlich nachteilig aus. Entsprechendes gilt für die Rechtsnachfolger (Hoferben) der durch NLAR Begünstigten, da diese annahmegemäß keinen „ruhenden“ Betrieb übernehmen können.

Solange allerdings die Höhe des zu versteuernden Einkommens bei Inanspruchnahme von NLAR ohne Berücksichtigung des Freibetrags und der Steuerermäßigung für land- und forstwirtschaftliche Einkünfte den im Einkommensteuertarif eingebauten Grundfreibetrag von 4 262 DM bei Alleinstehenden bzw. 8 531 DM bei Verheirateten nicht überschreitet, können sich diese Steuervergünstigungen nicht auswirken, weil keine Einkommensteuern zu zahlen und negative Einkommensteuertransfers im EStG nicht vorgesehen sind. Dieser Sachverhalt dürfte für Bezieher von NLAR häufig zutreffen, weil Renten nach § 22 EStG nur mit ihrem Ertragsanteil besteuert werden\*14) und bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens weitere, größtenteils an ein bestimmtes Alter gekoppelte Abzüge (z. B. Altersentlastungsbetrag gem. § 24 a EStG und Altersfreibetrag gem. § 32 Abs. 2 EStG) erfolgen, so daß bis zum Erreichen des Grundfreibetrages insbesondere verheirateten NLAR-Beziehern noch ein erheblicher Spielraum verbleibt. Dieser Spielraum kann – soweit keine anderen das zu versteuernde Einkommen erhöhenden Einkünfte erzielt werden – durch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auch ohne die gewährten Steuervergünstigungen einkommensteuerfrei ausgeschöpft werden.

Bei den in Tabelle 3 angestellten Berechnungen wird davon ausgegangen, daß Einkommensteuern anfallen. Bei der Ermittlung der in Zeile (13) ausgewiesenen Steuerminde rung durch die gewährten Steuervergünstigungen für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wird unterstellt, daß die Höhe dieser Einkünfte aus einem „ruhenden“ landwirtschaftlichen Betrieb der Höhe der Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte aus einem vergleichbaren, im steuerlichen Sinne aber aufgegebenen Betrieb entsprechen. Unter Zugrundelegung dieser nicht unrealistischen Annahme wird aus den ausgewiesenen Ergebnissen und ergänzenden Überlegungen folgendes deutlich:

(1) Weil der Steuerfreibetrag und die Steuerermäßigung nur für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gewährt werden, müssen diese Einkünfte mindestens 4 000 DM erreichen, um den Freibetrag auszuschöpfen, und diese Höhe weit übersteigen, um auch die maximal gewährte Steuer-

\*14) Bei einer Ausgestaltung der NLAR in der Form, wie sie von den Verfassern vorgeschlagen worden ist (vgl. H a g e d o r n und K l a r e , 1985a, S. 224: Übersicht 13), würde ihr maximal erreichbares Niveau gegenwärtig 1 115,60 DM pro Monat betragen, wenn eine Inanspruchnahme mit Vollendung des 58. Lebensjahres erfolgt. In diesem Fall würde der Ertragsanteil gem. § 22 EStG 26 % betragen, so daß von der NLAR pro Jahr lediglich 3 480,- DM zu versteuern wären.

**Tabelle 3: Auswirkungen der Gewährung des allgemeinen Freibetrags (§ 13 Abs. 3 EStG) und des Steuerermäßigungsbetrages (§ 34e EStG) bei Einkünften aus „ruhenden“ land- und forstwirtschaftlichen Betrieben auf die Höhe der Einkommenssteuer bei unterschiedlicher Höhe des zu versteuernden Einkommens\*1) (Veranlagungszeitraum = Kalenderjahr 1982; Zusammenveranlagung von Ehegatten)**

Position	Niveau des zu versteuernden Einkommens in DM je Kalenderjahr								
	gering			mittel			hoch		
(1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	4 000	8 000	16 000	4 000	8 000	16 000	4 000	8 000	16 000
(2) Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit	20 000	20 000	20 000	40 000	40 000	40 000	80 000	80 000	80 000
(3) Summe der Einkünfte	24 000	28 000	36 000	44 000	48 000	56 000	84 000	88 000	96 000
(4) Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG <sup>2)</sup>	-4 000	-4 000	-4 000	-4 000	-4 000	-4 000	-4 000	-4 000	-4 000
(5) Gesamtbetrag der Einkünfte	20 000	24 000	32 000	40 000	44 000	52 000	80 000	84 000	92 000
(6) Sonderausg. (§ 10 EStG) Abzugsbetrag (§ 33a EStG) <sup>3)</sup>	-3 600	-4 200	-5 400	-6 600	-7 200	-8 400	-10 000	-10 000	-10 000
(7) Zu versteuerndes Einkommen	16 400	19 800	26 600	33 400	36 800	43 600	70 000	78 000	86 000
(8) Tarifliche Einkommenssteuer nach der Splittingtabelle	1 730	2 500	3 990	5 490	6 230	7 910	16 880	20 180	23 670
(9) Durchschnittlicher Steuersatz <sup>4)</sup>	10.6	12.6	15.0	16.4	16.9	18.1	24.1	25.9	27.5
(10) Steuerermäßigungsbetrag (§ 34e EStG) <sup>5)</sup>	-	500	1 800	-	680	2 030 <sup>6)</sup>	-	1 040	3 300 <sup>6)</sup>
(11) Höhe der Einkommenssteuerbelastung mit Freibetrag und Steuerermäßigung	1 730	2 000	2 190	5 490	5 550	5 910	16 880	19 140	21 670
(12) Höhe der Einkommenssteuerbelastung ohne Freibetrag und Steuerermäßigungsbetrag <sup>7)</sup>	2 610	3 380	4 870	6 370	7 180	9 040	18 500	21 900	25 480
(13) Einkommenssteuererminderung durch Freibetrag und Steuerermäßigungsbetrag <sup>8)</sup>	880	1 380	2 680	880	1 630	3 130	1 620	2 760	3 810
(14) Einkommenssteuererminderung durch Freibetrag <sup>9)</sup>	880	880	880	880	950	1 130	1 620	1 720	1 810

- 1) Es wird unterstellt, daß der landwirtschaftliche Betrieb verpachtet ist und der Verpächter den Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG in Anspruch nehmen kann (keine Erklärung der Betriebsaufgabe im steuerlichen Sinne, so daß weiterhin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft anfallen) und auch die Voraussetzungen für die volle Inanspruchnahme des Steuerermäßigungsertrages nach § 34e EStG erfüllt (keine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG, Gewinnhöhe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes unter 50 000,- DM).
- 2) Für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wird bei Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 13 Abs. 3 EStG ein allgemeiner Freibetrag von maximal 4 000,- DM gewährt.
- 3) Es werden bei einem niedrigen und mittleren Niveau des zu versteuernden Einkommens 15 % der Summe der Einkünfte als Sonderausgabenhöhe angenommen und bei hohem Niveau 10 000,- DM.
- 4) Einkommensteuer (Zeile 8) in v.H. des zu versteuernden Einkommens (Zeile 7).
- 5) Für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wird nach § 34e EStG ein Steuerermäßigungsbetrag bis zu 2 000,- DM eingeräumt. Die Steuerermäßigung bemißt sich nach dem durchschnittlichen Steuersatz der tariflichen Einkommensteuer (§ 34e Abs. 2 EStG). Der Durchschnittssatz ist auf den um den Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG gekürzten Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft anzuwenden. Die Werte in Zeile 10 ergeben sich somit aus der Multiplikation der Werte in Zeile 9 mit der Differenz der Werte aus den Zeilen (2) minus (4).
- 6) Geltend gemacht werden kann nur eine Steuerermäßigung von 2 000,- DM (vgl. Fußnote 4).
- 7) Wird eine Betriebsaufgabe im steuerlichen Sinne erklärt, handelt es sich bei den Einkünften aus dem Betrieb nicht mehr um land- und forstwirtschaftliche Einkünfte, sondern um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, für die ein Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG sowie ein Steuerermäßigungsbetrag nach § 34e EStG nicht mehr gewährt wird. Geht man davon aus, daß sich die Höhe der beiden Einkünfte entsprechen, wäre im Falle des Bezugs von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die in Zeile 12 ausgewiesene Einkommensteuer zu zahlen.
- 8) Werte in Zeile 12 minus Werte in Zeile 11.
- 9) Werte in Zeile 13 minus Werte in Zeile 10, wobei Fußnote 6 zu beachten ist.

Quelle: Eigene Berechnungen in Anlehnung an das "Einführungsschreiben des Bundesministers für Finanzen vom 27. März 1981. Betr.: Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft vom 25. Juni 1980", BStBl. 1981, S. 282 - 287.

ermäßigung auszuschöpfen, weil diese unter Zugrundelegung des durchschnittlichen Steuersatzes (tarifliche Einkommensteuer in Prozent des zu versteuernden Einkommens) nur für die den Freibetrag überschreitenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gewährt wird. Wenn man bedenkt, daß bei „ruhenden“ Betrieben oftmals nur Erträge aus der Verpachtung von Eigentumsflächen erzielt werden, diese Erträge in der Mehrzahl der Fälle in der Größenordnung von 200 bis 600 DM/ha LF liegen\*15) und im allgemeinen noch um bestimmte Aufwendungen (z. B. Grundsteuern, Kammerbeiträge etc.) zu bereinigen sind, so reichen die Einkünfte aus der Verpachtung von 10 ha Eigentumsflächen, die z.B. Vollerwerbsbetriebe mit bis 30 000 DM Standardbetriebsinkommen bewirtschaften (Agrarbericht 1985, Anhang) allenfalls aus, um den gewährten Freibetrag auszuschöpfen. Nur wenn die „ruhenden“ Betriebe mit einer sehr viel umfangreicheren Eigentumsfläche ausgestattet sind, und/oder hohe Einkünfte je verpachteter Flächeneinheit erzielt werden, können somit die gewährten Einkommensteuervergünstigungen halbwegs ausgeschöpft werden.

(2) Solange sich die Höhe des zu versteuernden Einkommens im Proportionalbereich des Einkommensteuertarifs bewegt (oberhalb des Grundfreibetrags bis 18 000 DM bei Alleinstehenden bzw. 36 000 DM bei Verheirateten), beträgt die Einkommensteuerminderung durch den gewährten Freibetrag bei voller Ausschöpfung 880 DM. Durch die einsetzende Steuerprogression steigt sie mit zunehmendem zu versteuernden Einkommen im Berechnungsbeispiel auf bis zu 1 810 DM und würde im Falle des höchstmöglichen Grenzsteuersatzes von 56 %, der für den oberen Proportionalbereich des Einkommensteuertarifs Gültigkeit hat (ab 130 000 DM zu versteuerndem Einkommen bei Alleinstehenden bzw. 260 000 DM bei Verheirateten), maximal 2 240 DM betragen. Mit zunehmender Höhe des zu versteuernden Einkommens erhöht sich somit c.p. wegen der Steuerprogression die durch den Freibetrag bewirkte Einkommensteuerminderung. In der Mehrzahl der Fälle dürfte das zu versteuernde Einkommen das in der Tabelle 3 ausgewiesene geringe und mittlere Niveau erreichen, wenn man einmal von den bereits genannten Fällen absieht, in denen auch das geringe Niveau erheblich unterschritten wird. Ein volles Ausschöpfen des Freibetrages führt in diesen Fällen zu einer Steuerminderung von 880 bis 1 130 DM p.a. und verringert sich bei nicht voller Ausschöpfung entsprechend.

(3) Inwieweit der Steuerermäßigungsbetrag von maximal 2 000 DM in Anspruch genommen wird, hängt neben der Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von der Höhe des durchschnittlichen Steuersatzes und damit ebenfalls von der Höhe des zu versteuernden Einkommens ab. Aus der Tabelle 3 wird deutlich, daß bei einem geringen Niveau des zu versteuernden Einkommens 16 000 DM Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht und bei einem mittleren Niveau gerade ausreichen, um den maximal gewährten Ermäßigungsbetrag auszuschöpfen. Bei dem ausgewiesenen höchsten Durchschnittssteuersatz von 27 % wären hierfür noch ca. 11 300 DM Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft notwendig, und wenn sich der Durchschnittssteuersatz dem Grenzsteuersatz nähert noch ca.

7 600 DM. Insgesamt ist hieraus zu schlußfolgern, daß der gewährte Steuerermäßigungsbetrag allein durch die hierfür erforderliche Höhe an Einkünften aus „ruhenden“ landwirtschaftlichen Betrieben in der für die Inanspruchnahme von NLAR im Durchschnitt relevanten Größenordnung nur in Ausnahmefällen ausgeschöpft werden dürfte, sehr viel häufiger aber nicht zum Tragen kommt.

Somit bleibt zusammenfassend festzustellen, daß die gewährten Steuervorteile für laufende land- und forstwirtschaftliche Einkünfte aus „ruhenden“ Betrieben gegenüber den laufenden Vermietungs- und Verpachtungseinkünften aus im steuerlichen Sinne aufgegebenen Betrieben (in annehmegemäß gleicher Höhe)

(a) bei Inanspruchnahme von NLAR durch ältere Landwirte dann von Bedeutung sind, wenn hohe Einkünfte aus dem aufgegebenen Betrieb erzielt werden und/oder das zu versteuernde Einkommen durch andere Einkünfte den Grundfreibetrag überschreitet;

(b) bei einer Option für eine Inanspruchnahme von NLAR durch noch nicht anspruchsberechtigte Landwirte von um so größerer Bedeutung sind, je frühzeitiger der Betrieb aufgegeben wird und je höher die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie der Gesamtbetrag der Einkünfte sind.

(c) Für den Rechtsnachfolger der durch die NLAR Begünstigten gelten die Aussagen unter (b) entsprechend.

Eine stärkere Orientierung der Entscheidung der Finanzbehörden über das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsaufgabe an objektiven Tatbeständen würde die relative Vorzüglichkeit der Inanspruchnahme von NLAR im Vergleich zur bestehenden steuerlichen Regelung in zahlreichen Fällen schmälern. Dadurch würde die Entscheidungsfindung innerhalb der Familie zugunsten einer Weiterbewirtschaftung des Betriebes beeinflusst werden. Dies gilt auch für den Hofnachfolger, dem die für ihn oftmals steuerlich günstigere Alternative genommen wird, den Betrieb als „ruhend“ fortzuführen.

Sowohl die Möglichkeit der Aufdeckung z.T. erheblicher stiller Reserven als auch der Verzicht auf mögliche Steuervorteile bei den laufenden Einkünften sprechen somit gegen die Einführung von steuerlichen Regelungen, die im Falle einer Inanspruchnahme von NLAR aus steuersystematischen Gründen eine Weiterführung des Betriebes als „ruhend“ grundsätzlich ausschließen würden. Steuerliche Regelungen dieser Art würden die Wirksamkeit der NLAR erheblich einschränken. Es stellt sich somit die Frage, wie solche Auswirkungen möglichst vermieden werden können. Ein Ansatzpunkt ist die Änderung der gegenwärtig geltenden steuerlichen Regelungen für eine Annahme der Betriebsaufgabe von Amts wegen. Ihre generelle Verschärfung bei gleichzeitigen Ausnahmeregelungen zugunsten der NLAR könnte hier ebenso Abhilfe schaffen wie eine stärkere steuerliche Entlastung im Zusammenhang mit der Aufdeckung stiller Reserven bei der Betriebsauflösung im allgemeinen. Dabei auftretende Konflikte mit der Steuergerechtigkeit sind abzuwägen mit den durch solche steuerlichen Regelungen angestrebten Zielen.

#### **6 Zur Einführung eines Sonderstatus für NLAR-Empfänger und deren Nachfolger im Rahmen der landwirtschaftlichen Steuerpolitik**

Steuerliche Ausnahmeregelungen zugunsten einer vermehrten Inanspruchnahme der NLAR müssen nicht an dem genannten Konflikt zwischen den Grundsätzen der Agrar-

\*15) Für Einzelgrundstücke, die in der Zeit vom 1. Mai 1979 bis zum 30. April 1981 gepachtet wurden, lag die Höhe der Jahrespacht je ha LF im Durchschnitt bei 381,- DM. Für ca. 67 % der zugepachteten Flächen wurden Pachtpreise zwischen 200,- bis unter 600,- DM gezahlt, für ca. 19 % unter 200,- DM und für ca. 14 % mehr als 600,- DM. Vgl. Statistisches Bundesamt Wiesbaden (Hrsg.): Besitzverhältnisse in den landwirtschaftlichen Betrieben 1981. Fachserie 3 (Land und Forstwirtschaft, Fischerei). Reihe 2.1.6. Stuttgart und Mainz 1982, S. 74.

strukturpolitik und solchen der Steuersystematik bzw. -gerechtigkeit scheitern: Vorübergehend wirksame Ausnahmen von den zuletzt genannten Prinzipien lassen sich politisch und ökonomisch legitimieren, wenn sie einem wichtigen strukturpolitischen Anliegen dienen. Eine temporäre steuerliche Privilegierung von NLAR-geförderten Betriebsaufgaben und gleichgelagerten Fällen wäre demzufolge aus politisch-normativer Sicht unbedenklich.

(1) Um eine hierfür notwendige steuerliche Differenzierung zwischen regulären und strukturpolitisch präferierten Betriebsaufgaben herzustellen, wären folgende Änderungen bei der Behandlung der laufenden Einkünfte aus diesen Betrieben denkbar:

(a) Das bisher bestehende und durch die neue Auslegung der Verwaltungsvereinbarung aus dem Jahre 1965 noch erweiterte Wahlrecht der Eigentümer aufgegebener Betriebe zugunsten des „ruhenden Betriebes“ ist generell aufzuheben. Eine faktische Betriebsaufgabe muß demnach zugleich als eine steuerliche Betriebsaufgabe von den Finanzbehörden zur Kenntnis genommen werden. Die Möglichkeit, Pachteinnahmen zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu erklären und dafür dann den Steuerfreibetrag von 2 000 bzw. 4 000 DM nach § 13 Abs. 3 EStG und den Steuerermäßigungsbetrag von 2 000 DM nach § 34e EStG (vgl. Abschnitt 2.2.1) in Anspruch zu nehmen, wird folglich grundsätzlich auf den Kreis der aktiven Landwirte (Bewirtschaftler von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) eingeschränkt. Den nicht mehr aktiven Landwirten sind allerdings Übergangsfristen einzuräumen, wie noch gezeigt wird.

(b) Die Option „ruhender Betrieb“ ist nach einer Übergangszeit nur noch dann zu genehmigen, wenn besondere Umstände vorliegen, wobei die vor 1984 übliche Auslegung der Verwaltungsvereinbarungen aus dem Jahre 1965 noch enger zu fassen ist. Als Beispiel sei die vorübergehende Verpachtung aus Gesundheitsgründen bis zur Hofübernahme durch den heranwachsenden Hofnachfolger erwähnt. Ausnahmen dieser Art sollten sorgfältig berücksichtigt werden, um individuelle Härten bei den betroffenen Familien auszuschießen.

(c) Für diejenigen, die einen Antrag auf NLAR gestellt haben oder diese bereits beziehen, und deren Ehegatten wird in der landwirtschaftlichen Steuerpolitik ein Sonderstatus geschaffen. Dieser begünstigt die mit der NLAR angestrebten strukturverbessernden Entscheidungen dadurch, daß das ausscheidende Betriebsinhaberehepaar bis zum Generationswechsel seine Pachteinnahmen analog zur Regelung bei einer Option zugunsten eines „ruhenden“ Betriebes weiterhin als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft unter Ausnutzung der hierfür geltenden Steuervergünstigungen deklarieren kann. Dieses Privileg wird auch noch über den Generationswechsel hinaus für eine längere Zeit (z.B. in Anlehnung an die angestrebte Pachtdauer 12 Jahre) den Rechtsnachfolgern eingeräumt, um ihnen einen Anreiz zu gewähren, der späteren Betriebsauflösung bereits zur Zeit des NLAR-Antrags der Eltern zustimmen und sie auch nach der Übergangung des Betriebes nicht wieder rückgängig zu machen\*16).

(d) Für den Altbestand an „ruhenden“ Betrieben und für neu hinzukommende „ruhende“ Betriebe, deren Eigentü-

\*16) Werden allerdings wesentliche Teile des Betriebes veräußert, müssen diese Privilegien von diesem Zeitpunkt ab sowohl für den NLAR-Begünstigten als auch für den Hofnachfolger entfallen, indem der Betrieb von Amts wegen als aufgegeben erklärt wird. Dabei ist diesem Personenkreis gegenüber anderen Landwirten bei der Definition des Begriffs „wesentliche Betriebsteile“ kein Privileg einzuräumen. Diese Regelung ist notwendig, um Umgehungstatbeständen vorzubeugen.

mer weder eine NLAR beziehen noch für ihre Inanspruchnahme optieren, wird nach Ablauf der vereinbarten Pachtverträge, spätestens jedoch nach 12 Jahren (Übergangszeit) von Amts wegen eine Betriebsaufgabe im steuerlichen Sinne angenommen, sofern nicht besondere Umstände die Aufrechterhaltung dieses Status rechtfertigen. Bis zu diesem Zeitpunkt sind die Einkünfte aus dem Betrieb Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit den damit verbundenen Steuervorteilen, danach Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die lange Übergangszeit von maximal 12 Jahren auch für neu hinzukommende Betriebsaufgaben wird gewählt, um auch Landwirten, die die NLAR nicht in Anspruch nehmen (können), einen steuerlichen Anreiz zur Betriebsaufgabe zu geben und dadurch einen Beitrag zur Verbesserung der Agrarstruktur zu leisten. Den Eigentümern „ruhender“ Betriebe bleibt es selbstverständlich unbenommen, den Finanzbehörden durch eine Aufgabenerklärung zuvorkommen.

(2) Durch die Forderung, das Wahlrecht der Eigentümer aufgegebener Betriebe zugunsten des Instituts „ruhender Betrieb“ generell aufzuheben, würden im Falle der Inanspruchnahme von NLAR spätestens einige Jahre nach dem Generationswechsel und bei allen anderen derzeit als „ruhend“ eingestuft Betriebe nach einer Übergangszeit zum Teil im erheblichen Umfang stille Reserven aufgedeckt; soweit der Status „ruhend“ gegenüber den Finanzbehörden nicht hinreichend belegt werden kann. Welche Probleme damit für den Eigentümer von verpachteten Betrieben verbunden sind, wurde bereits erwähnt. Zu diskutieren ist, wie diese Probleme im allgemeinen entschärft werden können und ob darüber hinaus Ausnahmeregelungen bei Inanspruchnahme von NLAR zweckmäßig und vertretbar sind.

(a) Das Bundesverfassungsgericht hat zwar am 11.5.1970 beschlossen: „Die unterschiedlose Privilegierung der Landwirte bei der steuerlichen Erfassung der Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden ist mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht vereinbar“ (BStBl., 1970, S. 579). Es erkennt jedoch ausdrücklich das staatliche Bemühen an, „... das agrarpolitisch erwünschte Ausscheiden nichtrentabler landwirtschaftlicher Betriebe und die Entwicklung leistungsstarker Betriebe durch eine erhöhte Mobilität des Grund und Bodens zu fördern“ (BStBl., ebenda, S. 583). Weiter wird in diesem Zusammenhang ausgeführt: „Diesem Ziel könnte es zuwiderlaufen, wenn infolge der steuerlichen Erfassung der Bodengewinne die Grundstückspreise stiegen oder die Verkaufsbereitschaft der Landwirte zurückgehen würde“ (BStBl., ebenda). Schließlich wird aufgezählt, auf welchen verschiedenen Wegen eine verfassungsgemäße Regelung herbeigeführt werden könnte. U.a. wird erwähnt, daß den besonderen Verhältnissen bei der Veräußerung von weiterhin in der landwirtschaftlichen Nutzung verbleibendem Grund und Boden Rechnung getragen werden kann, indem die Freigrenze des § 14 EStG geändert oder eine andere Tarifbegünstigung als die des § 34 EStG eingeführt wird. Dem Gesetzgeber ist somit durch den Beschluß des Verfassungsgerichts ein beachtlicher Handlungsspielraum belassen worden, um eine Veräußerung des Grund und Bodens steuerlich zu begünstigen, wenn sie der Förderung des landwirtschaftlichen Strukturwandels dient (vgl. hierzu auch Kirchhof, 1985, S. 103 ff. und Leisner, 1985, S. 210 ff.).

(b) Die hinreichend beschriebenen Steuerermäßigungen, die bei einer steuerlichen Betriebsaufgabe im allgemeinen (gem. § 34 EStG halber Steuersatz bei Veräußerung oder auch Aufgabe des Betriebes; gem. §§ 14 u. 16 allgemeiner Freibetrag) und bei einer steuerlichen Aufgabenerklärung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe im besonderen (gem.

§ 14a Abs. 1-3 EStG für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe Freibetrag und Steuerfreiheit für die Entnahme des Wohnhauses) gewährt werden, sind insbesondere im zuletzt genannten Fall eine Reaktion des Gesetzgebers auf den Beschluß des Bundesverfassungsgerichts mit dem Ziel, den strukturellen Anpassungsprozeß der Landwirtschaft nicht durch steuerliche Hemmnisse zu verzögern. Von uns wurde bereits in Abschnitt 4 die Auffassung vertreten, daß die derzeit bestehenden Vergünstigungen aus Gründen der Steuergerechtigkeit nicht noch großzügiger ausgestaltet werden sollten, auch wenn damit Verzögerungen im agrarstrukturellen Anpassungsprozeß verbunden sind. Lediglich für den auf das landwirtschaftliche Wohnhaus entfallenden Entnahmegewinn wurde angeregt, daß dieser nicht nur bei der Aufgabe kleinerer, sondern aller landwirtschaftlicher Betriebe steuerfrei bleiben sollte. Selbstverständlich ist die Festlegung von Freibeträgen, Steuerermäßigungen und des hiervon begünstigten Personenkreises im Rahmen der durch das Bundesverfassungsgericht gesteckten Grenzen eine vornehmlich politische Entscheidung, die je nach Gewichtung der davon tangierten steuersystematischen (Steuergerechtigkeit) und wirtschaftspolitischen Ziele (Verbesserung der Agrarstruktur) unterschiedlich ausfällt. Es kann deshalb auch nicht verwundern, wenn in der Literatur sehr viel weitergehende Steuerermäßigungen zugunsten der Landwirtschaft noch als verfassungskonform angesehen werden (Kleeberg, 1982, S. 79 ff.).

Nach unserer Auffassung ist es auch nicht zu befürworten, (potentiellen) NLAR-Empfängern und ihren Rechtsnachfolgern auch dann einen strukturpolitischen Sonderstatus einzuräumen, wenn der Betrieb gegenüber der Finanzbehörde bereits während der eingeräumten Phase des „Ruhens“ als aufgegeben erklärt wird, indem beispielsweise der nach § 14a Abs. 1-3 EStG gewährte Steuerfreibetrag für aufgedeckte stille Reserven auf 120 000 DM verdoppelt würde. Einmal würden auch diese Vergünstigungen in Regionen mit weit über dem Durchschnitt liegenden Preisen für landwirtschaftliche Grundstücke derzeit nicht ausreichen, um dem ausscheidenden Betriebsinhaberehepaar und/oder seinem Hofnachfolger die Steuern für aufgedeckte stille Reserven vollständig oder zumindest weitgehend zu erlassen. Dies würde noch höhere Freibeträge erfordern. Zum anderen wäre dies nicht nur eine noch größere Privilegierung der aufgedeckten stillen Reserven im Bereich der Landwirtschaft gegenüber anderen Wirtschaftsbereichen, sondern die stillen Reserven würden auch innerhalb der Landwirtschaft eine sehr unterschiedliche steuerliche Behandlung erfahren, die mit agrarstrukturellen Zielsetzungen nicht mehr zu rechtfertigen wäre.

(c) Anders zu beurteilen ist u.E. jedoch die in § 14a Abs. 1 bis 3 EStG enthaltene Bestimmung, daß die Gewährung des Freibetrages von 60 000 DM und die steuerfreie Entnahme des Wohnhauses bei steuerlicher Betriebsaufgabe von der Höhe der nichtlandwirtschaftlichen Einkünfte und von der von uns bereits abgelehnten Wirtschaftswertgrenze von maximal 30 000 DM (vgl. Abschnitt 2.2.3 (2)) abhängig gemacht wird.

Die Koppelung der Gewährung der Steuervergünstigungen an niedrige nichtlandwirtschaftliche Einkünfte kann im Zusammenhang mit der Einführung einer NLAR Widersprüche hervorrufen, weil die (potentiellen) NLAR-Empfänger bzw. deren Hofnachfolger mit dieser Maßnahme gerade zur Aufnahme einer außerlandwirtschaftlichen Tätigkeit angeregt werden sollten. Da ihre nichtlandwirtschaftlichen Einkünfte dadurch steigen, werden sie im Falle einer späteren steuerlichen Betriebsaufgabe ggf. von den Steuervergünstigungen ausgeschlossen. Um diesen Widerspruch zu ent-

schärfen, sollte hinsichtlich der Gewährung des Freibetrages die Einkommensgrenze erheblich (z.B. um 50 v.H.) angehoben und regelmäßig fortgeschrieben werden. Aus Gründen der Verteilungsgerechtigkeit sollte sie jedoch nicht völlig aufgehoben werden und die höhere Grenze selbstverständlich nicht nur im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme von NLAR, sondern für alle Betriebsaufgaben Gültigkeit haben. Hinsichtlich der steuerfreien Entnahme des Wohnhauses sollte ihre Anwendung aufgegeben und die im übernächsten Absatz beschriebene Lösung angestrebt werden.

Die Koppelung der Gewährung der Steuervergünstigungen an einen bestimmten Wirtschaftswert ist für den Freibetrag aus verteilungspolitischer Sicht zweifellos positiver zu bewerten als z.B. ein völliger Verzicht auf die Berücksichtigung der Betriebsgröße im Zusammenhang mit der Gewährung solcher Maßnahmen und sollte deshalb ebenfalls nicht aufgegeben werden, zumal für größere Betriebe zumindest teilweise die Möglichkeit der Inanspruchnahme des allgemeinen Freibetrages (vgl. Abschnitt 2.2.3 (1)) gegeben ist\*17). Damit verbundene negative Auswirkungen auf die Inanspruchnahme von NLAR und somit auch für den agrarstrukturellen Anpassungsprozeß sind in Kauf zu nehmen und dürften gering sein.

Für die Entscheidung, ob das Wohnhaus steuerfrei entnommen werden kann oder nicht, ist die Höhe des Wirtschaftswertes dagegen aus verschiedenen Gründen abzulehnen und eine grundsätzliche Lösung anzustreben. Ausgangspunkt für eine solche Lösung ist die Feststellung, daß die Land- und Forstwirtschaft der einzige Wirtschaftsbereich ist, in dem das Wohnhaus nicht generell dem Privat-, sondern dem Betriebsvermögen zugeordnet ist, und daß ihr hieraus steuerlich einige Vorteile erwachsen, solange der Betrieb im steuerlichen Sinne nicht aufgegeben wird. So wird z.B. der Nutzungswert des Wohnhauses den steuerlich begünstigten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zurechnet und nicht, wie allgemein üblich, den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Weiterhin können Veräußerungsgewinne gem. §§ 6b u. 6c EStG auf das Wohnhaus übertragen werden, und das Wohnhaus ist Bestandteil der steuerlich günstigen land- und forstwirtschaftlichen Einheitsbewertung. Andererseits ist jedoch auch hervorzuheben, daß die Abschreibungsbedingungen denen der Wohnhäuser im Privatvermögen weitgehend vergleichbar sind und auch das Besteuerungsniveau bei der laufenden Besteuerung zumindest in Teilbereichen keine gravierenden Unterschiede aufweist\*18). Weiterhin ist herauszustellen, daß bei Wohn-

\*17) Es muß an dieser Stelle ausdrücklich noch einmal hervorgehoben werden, daß es sich bei diesen Steuervergünstigungen um eine sektorspezifische Sonderregelung handelt, die nur vor dem Hintergrund zu befürworten ist, daß eine landwirtschaftliche Betriebsaufgabe ganz überwiegend auf dem Wege der Verpachtung erfolgt, somit Veräußerungserlöse zur Abdeckung ggf. aufgedeckter hoher stiller Reserven kaum anfallen und Zwangsveräußerungen zur Abdeckung der entstehenden Steuerschuld aus agrarstrukturellen Gründen (Verminderung der Bodenmobilität) und grundsätzlichen politischen Erwägungen (breite Eigentumsstreuung an Grund und Boden) möglichst vermieden werden sollen. Nur vor diesem Hintergrund läßt sich unter verteilungspolitischen Gesichtspunkten rechtfertigen, daß die Überführung eines hohen Betriebs- in das Privatvermögen durch Freibeträge steuerlich begünstigt wird, und nur unter dieser engen Betrachtungsweise ist die verteilungspolitische Würdigung der Festlegung einer Obergrenze für den Wirtschaftswert zu sehen, bis zu der der Freibetrag gewährt wird.

\*18) Für die Wohnhäuser der Landwirte gibt es zwei verschiedene Besteuerungsverfahren. Bei Landwirten, deren Gewinne nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG ermittelt werden, wird der für die Besteuerung maßgebliche Nutzungswert der Wohnung pauschal mit einem Achtzehntel des im Einheitswert enthaltenen Wohnwertes angesetzt. Von diesem Betrag können dann noch Schuldzinsen und

häuser im Privatvermögen keine Entnahmegewinne anfallen können und Veräußerungsgewinne nicht versteuert werden, während es bei der steuerlichen Aufgabe landwirtschaftlicher Betriebe durch die damit einhergehende Überführung des Wohnhauses vom Betriebs- in das Privatvermögen oftmals zur Aufdeckung hier ruhender hoher stiller Reserven kommt.

Auf die Abwägung von steuerlichen Vor- und Nachteilen für den landwirtschaftlichen Sektor kommt es im Zusammenhang mit dem Auffinden einer grundsätzlichen Lösung jedoch nicht an. Entscheidend ist, daß der Einbezug des landwirtschaftlichen Wohnhauses in das Betriebsvermögen als nicht mehr sachgerecht anzusehen ist (K ö h n e und W e s c h e 1982, S. 238). Vor diesem Hintergrund sollten die von der Bundesregierung Mitte 1984 verabschiedeten „Leitlinien zur Neuordnung der steuerlichen Förderung selbstgenutzten Wohneigentums“, die am 26.03.1985 als Gesetzentwurf verabschiedet wurden, zum Anlaß genommen werden, die Wohnhausbesteuerung in der Landwirtschaft sachgerecht zu lösen. Anzustreben wäre für alle landwirtschaftlichen Wohnhäuser die in diesem Gesetzentwurf vorgesehene sogenannte „Konsumgutlösung“, nach der die pauschale Besteuerung des Nutzungswertes der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung ab dem 1.01.1987 wegfallen soll. Diese Regelung hätte zur Konsequenz, daß alle Wohn- und Anteilshäuser von Landwirten ins Privatvermögen zu überführen wären.

Der Gesetzgeber müßte in diesem Zusammenhang dafür Sorge tragen, daß eine solche Überführung steuerneutral erfolgen könnte. Die Einbeziehung in diese sogenannte „Konsumgutlösung“ müßte ausnahmslos erfolgen und die Ausnahme des Wohnhauses aus dem landwirtschaftlichen Einheitswert zur Folge haben, um bei steuerlichen Aufgaben von landwirtschaftlichen Betrieben ein Aufdecken stiller Reserven in diesem Bereich ausnahmslos auszuschließen und eine Gleichbehandlung aller Wohnhäuser im Privatbesitz zu erreichen\*19). Würde so verfahren, würde sich die Festlegung einer Obergrenze für den Wirtschaftswert zwecks Schaffung der Möglichkeit einer steuerfreien Entnahme des Wohnhauses bei steuerlicher Betriebsaufgabe erübrigen. Auf die Inanspruchnahme von NLAR würde sich eine solche Regelung aus unmittelbar einsichtigen Gründen positiv auswirken, und auf steuerpolitische Sondermaßnahmen könnte in diesem Zusammenhang verzichtet werden.

(3) Der vorgeschlagene steuerliche Sonderstatus für die laufenden Einkünfte nach der Betriebsaufgabe zugunsten einer höheren Attraktivität der NLAR läßt sich ebenfalls politisch-normativ legitimieren, und zwar mit Hilfe des vertragstheoretischen Ansatzes: Wenn eine bäuerliche Familie dem Wunsch der staatlichen Agrarpolitik nachkommt, durch die Auflösung ihres Betriebes zur Lösung drängender Probleme der Landwirtschaft und der Agrarpolitik beizutragen, sollte sie steuerlich nicht schlechter gestellt werden, als wenn sie bei ihrer ursprünglichen Absicht geblieben wä-

ggf. Abschreibungen gem. §§ 7 oder 7b EStG abgezogen werden. Diese Vorgehensweise bei der Nutzungswertermittlung gibt es beim Wohnhaus im Privatvermögen nicht. Bei den anderen Landwirten wird der Nutzungswert der Wohnung wie bei einem Zweifamilienhaus im Privatbesitz ermittelt. Der erzielte Gewinn wird somit um den effektiven Mietwert erhöht (bei Selbstnutzung wird eine Vergleichsmiete zugrunde gelegt) und um sämtliche Ausgaben, die mit dem Wohnhaus zusammenhängen, vermindert (z. B. Schuldzinsen, Abschreibungen gem. § 7b EStG).

\*19) Der Gesetzentwurf läßt die Frage, wie in Zukunft das Wohnhaus der Landwirte steuerlich behandelt wird, offen. Das Bundeskabinett hat beschlossen, daß zunächst die verfassungsrechtlichen, steuersystematischen und verwaltungstechnischen Probleme erörtert und gelöst werden sollen (F e l d h a u s , 1985b, S. 178-180).

re, den Betrieb auch über den Generationswechsel hinaus weiterzuführen\*20). Sie sollte deshalb auch nach der Betriebsaufgabe die einkommensteuerlichen Vergünstigungen in Anspruch nehmen können, um zu verhindern, daß die Wirkung der NLAR durch steuerliche Nachteile (teilweise) konterkariert wird.

(4) Die Begründung für die Einbeziehung des Hofnachfolgers in den Sonderstatus ergibt sich aus der Grundsatzüberlegung, daß der Staat mit Hilfe einer NLAR zwar das ausscheidende Landwirthehepaar zur Aufgabe des Betriebes verpflichten kann, da er dessen vertragliche Zustimmung eingeholt und mit ihm eine ausgleichende Gegenleistung vereinbart hat. Diese Vereinbarung läßt sich aber nicht ohne weiteres auf den Hofnachfolger ausdehnen, da diesem nach Ablauf der für die NLAR geforderten langfristigen Verpachtung grundsätzlich die Möglichkeit offenstehen muß, Landwirt auf seinem ererbten Hof zu werden, weil sonst die durch § 12 GG garantierte Freiheit der Berufswahl mittels agrarpolitischer Einflußnahme beeinträchtigt würde. Eine Verletzung dieses Grundrechts ist durch partikuläre Politikinteressen aus der Agrarpolitik nicht zu rechtfertigen. Folglich kann der Betrieb im Grunde erst dann als endgültig aufgegeben betrachtet werden, wenn auch die nachfolgende Generation die Bewirtschaftung nicht wieder aufnimmt. Deshalb sollte die vorgesehene steuerliche Begünstigung vorübergehend auch dem Rechtsnachfolger des aufgebenden Landwirts zugute kommen und ist dann als ein speziell an ihn gerichteter Anreiz zur dauernden Betriebsaufgabe zu werten.

(5) Der vorgeschlagene Sonderstatus in der landwirtschaftlichen Steuergesetzgebung ist insofern mit der Zielsetzung der NLAR kompatibel, als er Betriebe, die mit anderen verschmelzen, gegenüber solchen begünstigt, die nach der Betriebsaufgabe von einem neuen Betriebsinhaber eigenständig weitergeführt werden. Indem sowohl das Betriebsinhaberehepaar als auch dessen Rechtsnachfolger an diesen Steuervergünstigungen partizipieren können, werden die anfänglichen Entscheidungen zugunsten einer Betriebsauflösung und ferner deren Gültigkeit über den Generationswechsel hinaus gefördert. Eine solche Regelung vereinigt wesentliche Vorteile in sich: Auf der einen Seite wirkt sie als ein Verstärker der strukturpolitischen Wirksamkeit der NLAR-Regelung, auf der anderen Seite ist die dazu notwendige verteilungspolitische Vorzugsbehandlung von vornherein zeitlich begrenzt, da die gewährten steuerlichen Privilegien auf die im Strukturwandel aufgelösten Betriebe und die an dem Mobilitätsprozeß beteiligten Personen beschränkt bleiben.

## 7 Erhöhung der Bodenmobilität durch Einrichtung eines generellen Sonderstatus für verpachtete land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen im Einkommensteuerrecht

Ausgehend von dem Sachverhalt, daß die Preise für landwirtschaftlich genutzte Grundstücke im Durchschnitt weit über ihrem Ertragswert liegen, sollte sich die Flächenaufstockung landwirtschaftlicher Betriebe aus betriebswirtschaftlicher Sicht grundsätzlich auf dem Wege der Pacht vollziehen, da sich die Pachtpreise im allgemeinen am Ertragswert orientieren. In der Praxis trifft dies auch weitgehend zu, wie an dem mittlerweile hohen Pachtflächenanteil der landwirtschaftlichen Betriebe von weit über 30 % bei

\*20) Damit ist nicht gesagt, daß dies tatsächlich die ursprüngliche Absicht der NLAR-Empfänger gewesen ist („Mitnahmeeffekte“), aber im Rahmen des vertragstheoretischen Ansatzes ist von dieser Annahme auszugehen.



gleichzeitigem jährlichen Umsatz von nur 0,2 bis 0,3 % der gesamten landwirtschaftlich genutzten Fläche auf dem landwirtschaftlichen Grundstücksmarkt unschwer zu erkennen ist. Die Form des Strukturwandels durch Nutzungs- statt Eigentumswechsel entspricht auch dem politisch angestrebten Ziel einer breiten Eigentumsstreuung an Grund und Boden.

Das Problem liegt jedoch darin, daß aus Gründen der Steuersystematik bei Betriebsaufgaben im steuerlichen Sinne – wie bereits erwähnt – eine Überführung des gesamten Betriebsvermögens ins Privatvermögen vorgeschrieben ist. Auch wenn die gesamte land- und forstwirtschaftlich genutzte Eigentumsfläche verpachtet wird, müssen somit ggf. aufgedeckte stille Reserven bei diesen Eigentumsflächen unter Berücksichtigung der gewährten steuerlichen Vergünstigungen versteuert werden. Die Höhe dieser stillen Reserven ist in verschiedenen Regionen erheblich (vgl. Tabelle 2), so daß der strukturelle Anpassungsprozeß durch das Steuerrecht insbesondere hier aus bereits genannten Gründen behindert werden kann. Abhilfe könnte hier die Einräumung eines generellen Sonderstatus für land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen im Einkommensteuerrecht schaffen, für dessen Inanspruchnahme sich der Landwirt im Falle der Betriebsaufgabe durch Verpachtung der Eigentumsflächen neben der bisherigen obligatorischen Regelung entscheiden könnte. Mit dem Sonderstatus müßte das Ziel verfolgt werden, in diesen Betriebsaufgabefällen die Aufdeckung stiller Reserven bei den Eigentumsflächen zu verhindern, was einkommensteuerrechtlich allerdings grundsätzliche Probleme aufwerfen würde.

Derzeit unterscheidet das Einkommensteuerrecht zwischen Gewinn- und Überschusseinkunftsarten. Zu ersteren zählen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieben und selbständiger Arbeit, zu letzteren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie aus sonstigen Einkünften. Die Gewinneinkunftsarten haben ausschließlich Betriebsvermögen als Grundlage, dessen Veränderung bei Realisierung durch Veräußerung oder Überführung ins Privatvermögen grundsätzlich zu versteuern ist. Die Überschusseinkunftsarten haben – soweit vorhanden – ausschließlich Privatvermögen als Grundlage. Veräußerungsgewinne werden hier nicht besteuert (Ausnahme: Spekulationsgeschäfte, § 23 EStG), und Entnahmegewinne können nicht anfallen.

Um Land- und Forstwirten im Falle der Betriebsaufgabe für verpachtete land- und forstwirtschaftlich genutzte Eigentumsflächen den erwähnten Sonderstatus einzuräumen, wäre folgende Regelung denkbar: Der Betrieb wäre einkommensteuerlich als aufgegeben zu behandeln. Der Steuerpflichtige würde somit nicht mehr Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beziehen. Die Höhe der mit der Betriebsaufgabe verbundenen stillen Reserven würde sich jedoch um denjenigen Anteil vermindern, der auf die verpachteten land- und forstwirtschaftlich genutzten Eigentumsflächen entfiel. Dabei müßte aus Gründen der Flexibilität die Möglichkeit eingeräumt werden, daß nicht die gesamten Eigentumsflächen verpachtet werden müßten, sondern ein bestimmter Anteil (z. B. bis zu 10 % der land- und forstwirtschaftlichen Eigentumsfläche) bei Betriebsaufgabe veräußert oder entnommen werden könnte. Für die aufgedeckten stillen Reserven wären die gleichen steuerlichen Vergünstigungen (Freibeträge, Steuerermäßigungen) zu gewähren wie bei allen anderen Betriebsaufgaben. Die verpachteten Flächen wären als „Quasi-Betriebsvermögen“ zu behandeln. Würden sie später auf einmal veräußert bzw. entnommen, wäre auf die aufgedeckten stillen Reserven der halbe Durchschnitts-

steuersatz (§ 34 EStG) zu entrichten, bei sukzessiver Veräußerung bzw. Entnahme der volle tarifliche Einkommensteuersatz. Ein Freibetrag wäre nur im ersten Fall und nur gem. § 14a Abs. 1 bis 3 EStG zu gewähren\*21). Seine Höhe wäre um den bei Betriebsaufgabe bereits ausgeschöpften Betrag zu vermindern. Verpachtete Flächen, die im Sinne des Bewertungsgesetzes nicht mehr land- und forstwirtschaftlich genutzt würden, wären in diesen Sonderstatus nicht einzubeziehen.

Eine Entnahme bzw. Veräußerung von Flächen, für die dieser Sonderstatus erfolgreich beantragt worden wäre, wäre den Finanzbehörden unverzüglich mitzuteilen. Entnahmen ohne entsprechende Mitteilung an die Finanzbehörden wären unzulässig und die Kontrolle von Flächenveräußerungen durch die Finanzbehörden unproblematisch\*22). Da aus verwaltungstechnischen Gründen eine Befristung der Dauer, Flächen als „Quasi-Betriebsvermögen“ zu deklarieren, sicherlich notwendig wäre, wäre eine Begrenzung der Inanspruchnahme dieser Regelung z. B. auf den derzeitigen Betriebseigentümer einschließlich Ehegatten und den Rechtsnachfolger vorzunehmen.

Die Option zugunsten einer einkommensteuerrechtlichen Sonderbehandlung der im Rahmen von Betriebsaufgaben verpachteten Eigentumsflächen müßte bei Erfüllung der skizzierten Voraussetzungen sowohl den Eigentümern von bereits bestehenden „ruhenden“ Betrieben eröffnet werden als auch Neuzugängen, und zwar unabhängig davon, ob in diesem Zusammenhang NLAR in Anspruch genommen würde bzw. später bezogen werden könnte oder ob hierfür die Voraussetzungen nicht erfüllt wären. Durch die Einbeziehung aller Steuerpflichtigen, die sich nach dem gegenwärtigen Einkommensteuerrecht für den Status „ruhender Betrieb“ entschieden hätten und zukünftig entscheiden würden, wäre der Beitrag zu dem primär mit dieser Regelung angestrebten Ziel, steuerliche Mobilitätshemmnisse abzubauen und damit über die Erhöhung der Bodenmobilität den agrarstrukturellen Anpassungsprozeß zu fördern, zweifellos am größten.

Die Einräumung eines Sonderstatus für land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, die im Rahmen von Betriebsaufgaben verpachtet würden, wäre jedoch nicht nur aus agrarstrukturellen Gründen zu befürworten. Sie würden z. B. auch einen Weg eröffnen, um die zahlreichen nur fiktiv „ruhenden“ Betriebe den objektiven Tatbeständen entsprechend auflösen zu können, ohne daß dadurch im allgemeinen eine Steuerschuld entstehen würde, die zu unfreiwilligen Verkäufen führen würde (eine wesentliche weitere Voraussetzung hierfür ist allerdings die Verwirklichung der bereits erhobenen Forderung, daß die Entnahme des Wohnhauses unabhängig von der Höhe des Wirtschaftswertes steuerfrei bleiben sollte). Da die Steuerpflichtigen nach der

\*21) Die gewährten Steuervergünstigungen bei gleichzeitiger Veräußerung bzw. Entnahme aller Pachtflächen sollen die Wirkung des progressiv gestalteten Einkommensteuertarifs abschwächen, der die langfristig kumulierten stillen Reserven im Vergleich zu einer sukzessiven Flächenveräußerung bzw. -entnahme in der Regel mit sehr viel höheren Steuern belegen würde.

\*22) Gemäß § 313 BGB müssen alle Grundstückskaufverträge notariell beurkundet werden. Die Notare haben dann den Finanzämtern für jeden Kauffall einen beglaubigten Durchdruck des Kaufvertrages und gem. § 2 der Durchführungsverordnung zum Grunderwerbssteuergesetz vom 30. März 1940 (BGBl., Teil I, S. 595) außerdem eine Veräußerungsanzeige zuzusenden, so daß das Finanzamt lückenlos über alle Kauffälle unterrichtet wird. Zudem darf eine Eigentumsüberschreibung auf den Käufer im Grundbuch erst vorgenommen werden, nachdem das zuständige Finanzamt eine Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt hat.

Betriebsauflösung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und nicht mehr aus Land- und Forstwirtschaft beziehen würden, könnten auch die an diese Einkunftsart geknüpften Steuervorteile gezielter eingesetzt und den agrarpolitischen Vorstellungen entsprechend stärker auf die aktiven Landwirte und – nach unseren Vorstellungen – auf (potentielle) NLAR-Empfänger ausgerichtet werden. Weiterhin würden dadurch, daß die gegenwärtigen Regelungen bei Betriebsaufgaben im Steuerrecht aufrechterhalten werden sollen und lediglich für land- und forstwirtschaftliche Betriebe zu erweitern wären, die betroffenen Landwirte insofern aus einkommensteuerlicher Sicht grundsätzlich nicht schlechter gestellt als vorher. Diese Erweiterung würde zweifellos auch dem politisch erwünschten Ziel einer breiten Eigentumsstreue an Grund und Boden dienen und durch die Erhöhung der Bodenmobilität auf dem Pachtwege zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Landwirtschaft gegenüber ihren Hauptkonkurrenten in den anderen EG-Staaten beitragen.

Die Einrichtung eines solchen Sonderstatus im Einkommensteuerrecht zwecks Erhöhung der innerlandwirtschaftlichen Flächenmobilität kann mit der herausragenden Bedeutung des Bodens für landwirtschaftliche im Vergleich zu z.B. gewerblichen Betriebe(n) und mit seinen besonderen Eigenschaften begründet werden. Für die Landwirtschaft ist der Boden ein maßgeblicher Produktionsfaktor, während er für die gewerbliche Wirtschaft häufig nur als Standort von Bedeutung ist. Da er unbeweglich und nicht beliebig vermehrbar ist, wird der lokale, regionale und globale agrarstrukturelle Anpassungsprozeß und damit auch die Wettbewerbsfähigkeit der nationalen Landwirtschaft im internationalen Vergleich sehr wesentlich von der Flächenmobilität zwischen den Betrieben bestimmt, während die Flächenmobilität für die Wettbewerbsfähigkeit der gewerblichen Wirtschaft keine solche Bedeutung hat. Da der Boden ferner in weiten Grenzen unzerstörbar ist, zählt er zu den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens mit der Folge, daß die stillen Reserven im Zeitablauf je nach Wertentwicklung bis zur Betriebsaufgabe zu beträchtlichen Höhen kumulieren können. Entsprechendes trifft grundsätzlich auch für die gewerbliche Wirtschaft zu, nur ist hier der Anteil des Bodens am gesamten Betriebsvermögen im Gegensatz zu landwirtschaftlichen Betrieben grundsätzlich sehr gering. Schließlich besteht bei einer großen Zahl (ehemals) aktiver Landwirte vermutlich immer noch eine starke „innere Bindung“ an das Bodenvermögen im Unterschied zur gewerblichen Wirtschaft, wodurch die Flächenmobilität vor allem dann beeinträchtigt werden kann, wenn ein Teil des Bodens bei der Betriebsaufgabe zwangsläufig veräußert werden muß, um die durch die Aufdeckung stiller Reserven entstehende Steuerschuld begleichen zu können.

Ein wesentlicher Nachteil der Einrichtung eines solchen Sonderstatus wäre neben der Beeinträchtigung der Steuersystematik ein höherer Verwaltungsaufwand. Steuerliche Vergünstigungen, die über den gegenwärtig im Einkommensteuerrecht gewährten Umfang hinausgehen, wären mit einer Option zugunsten des Sonderstatus dagegen im allgemeinen nicht verbunden. Im Falle einer späteren Überführung der gesamten Flächen in das Privatvermögen würden Steuervergünstigungen entsprechend der gegenwärtigen Regelung gewährt, bei sukzessiver Überführung wäre in Anlehnung an die geltenden Bestimmungen für die Entnahme bzw. Veräußerung von Teilstücken der volle Einkommensteuertarif zu entrichten. Die im Zusammenhang mit der Weiterbewirtschaftung gewährten steuerlichen Vergünstigungen (§§ 6b, 6c; § 14a Abs. 4 und 5 EStG) würden entfallen. Steuerersparnisse durch Zinsgewinne und im ersten Fall auch durch eine gewisse Glättung der Einkommensteuerprogression

wären c. p. allerdings möglich. Dagegen stünde die Unsicherheit bei der Wertentwicklung von Grund und Boden für voraussichtlich weiterhin land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen.

### Zusammenfassung

Seit einiger Zeit wird in der Agrarpolitik verstärkt die Frage diskutiert, ob die 1983 ausgelaufene „Alte Landabgaberechte“ (ALAR) nicht in verbesserter Form wieder eingeführt werden sollte, um Überschußkapazitäten in der Landwirtschaft abzubauen und die Agrarstruktur zu verbessern. Bei einer solchen Entscheidung tritt allerdings das Problem auf, daß struktur- und steuerpolitische Behandlungen von Betriebsauflösungen kompatibel sein müssen, damit die von einer „Neuen Landabgaberechte“ (NLAR) ausgehenden Anreize zur Betriebsauflösung durch die dabei vermehrt anfallenden Steuern nicht wieder aufgehoben werden. Dies kann vor allem aus zweierlei Gründen geschehen: Zum einen werden als Folge der steuerlichen Unterbewertung landwirtschaftlicher Produktionsmittel bei der Überführung des Betriebsvermögens ins Privatvermögen häufig stille Reserven aufgedeckt. Obwohl diese erst nach dem Überschreiten erheblicher Freibeträge und auch dann nur mit dem halben Steuersatz zu versteuern sind, kann die sich ergebende Steuerschuld, der keine tatsächlichen Einnahmen gegenüberstehen, für den Steuerpflichtigen zu erheblichen Liquiditätseingpässen führen und ihn zu unfreiwilligen Verkäufen veranlassen. Zum anderen werden die laufenden Einkünfte aus dem meistens verpachteten Betrieb nach einer steuerlichen Erklärung der Betriebsaufgabe nicht mehr den steuerlich begünstigten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugerechnet, sondern denen aus Vermietung und Verpachtung, für die höhere Steuern fällig werden können.

Um steuerliche Mehrbelastungen dieser Art zu vermeiden, haben sich in der Vergangenheit zahlreiche Landwirte für die Option des „ruhenden Betriebes“ entschieden, die ihnen von den Finanzbehörden eingeräumt wurde. Hierdurch blieb ihnen die steuerwirksame Aufdeckung stiller Reserven erspart, und auch die für laufende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft geltenden Steuervorteile blieben ihnen erhalten. Unter dem Aspekt der Steuergerechtigkeit ist es allerdings bedenklich, die Erklärung der Betriebsaufgabe gegenüber den Finanzbehörden dem Steuerpflichtigen zunehmend selbst zu überlassen, weil diese Entscheidung dadurch von den Interessen der betroffenen Landwirte abhängig gemacht wird und objektive Tatbestände, die für das Vorliegen einer dauerhaften Betriebsaufgabe sprechen, zu wenig beachtet werden. Besonders im Zusammenhang mit der NLAR könnte nicht so verfahren werden, denn die Gewährung von NLAR setzt die Auflösung des Betriebes voraus, so daß eine Option zugunsten eines „ruhenden Betriebes“ im steuerlichen Sinne im krassen Widerspruch zu den tatsächlichen Verhältnissen stände. Würde man aber, diesem Argument folgend, von den Landabgaberechtenempfängern eine steuerliche Erklärung der Betriebsaufgabe verlangen, so könnten die damit oftmals einhergehenden mobilitätshemmenden Effekte die strukturverbessernde Wirksamkeit der NLAR sehr einschränken.

Um diese Probleme zu lösen, werden folgende Vorschläge gemacht: Das bisher ständig erweiterte Wahlrecht der Eigentümer aufgegebener Betriebe zugunsten eines „ruhenden Betriebes“ sollte generell aufgehoben werden. Nur solchen Steuerpflichtigen, die Landabgaberechte beantragt haben oder diese bereits beziehen, sowie deren Ehegatten und Hofnachfolgern (letzteren für eine begrenzte Frist) sollte ein strukturpolitisch begründeter steuerlicher Sonderstatus eingeräumt werden, die ihnen die Option zugunsten eines

ruhenden Betriebes weiterhin ermöglicht. Ebenfalls aufgehoben werden sollte die sektorspezifische Sonderregelung, nach der das Wohnhaus, das in der Landwirtschaft als einzigem Wirtschaftszweig generell zum Betriebsvermögen gehört, bei kleineren landwirtschaftlichen Betrieben steuerfrei ins Privatvermögen überführt werden kann, um hierdurch die Steuerschuld aus stillen Reserven zu vermindern. Statt dessen sollten landwirtschaftliche Wohnhäuser im Rahmen der für das Jahr 1987 vorgesehenen generellen Neuordnung des selbstgenutzten Wohnungseigentums ausnahmslos und steuerunschädlich dem Privatvermögen zugeordnet werden, so daß sich dann bei einer steuerlichen Betriebsaufgabe aus dem Wohnhaus keine stillen Reserven mehr ergeben könnten. Um ferner zu vermeiden, daß durch die Überführung verpachteter Eigentumsflächen ins Privatvermögen erhebliche steuerpflichtige stille Reserven aufgedeckt werden, wird eine strukturpolitisch begründete Sonderregelung vorgeschlagen, deren Rechtfertigung in der angestrebten Erhöhung der Bodenmobilität zu sehen ist: Verpachtete Eigentumsflächen müssen nach der Betriebsaufgabe nicht in jedem Fall in das Privatvermögen übernommen, sondern können auch weiterhin als „Quasi-Betriebsvermögen“ behandelt werden. Steuerpflichtige stille Reserven können dann so lange nicht zutage treten, wie die Pachtflächen nicht de facto entnommen bzw. veräußert werden.

#### Nachtrag

**Würdigung der im Steuerbereinigungsgesetz 1986 enthaltenen einkommenssteuerrechtlichen Änderungen bei Aufgabe und Weiterführung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe**

Nach Abschluß des vorstehenden Artikels wurde das Steuerbereinigungsgesetz 1986 (BGBl. I, 1985, S. 2436) verabschiedet, das steuerliche Erleichterungen bei der Aufgabe und auch Weiterführung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe enthält, die völlig von unseren Vorschlägen abweichen. Einmal wird die bis Ende 1985 befristete steuerliche Begünstigung der Veräußerung oder Aufgabe kleinerer land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nach § 14a Abs. 1 bis 3 EStG bis Ende 1991 verlängert und der Kreis der Anspruchsberechtigten durch die Anhebung der betrieblichen Wirtschaftswertgrenzen von 30 000 DM auf 40 000 DM sowie der nichtlandwirtschaftlichen Einkunftshöchstgrenzen von 36 000 DM auf 48 000 DM bei Verheirateten bzw. 18 000 DM auf 24 000 DM bei Alleinstehenden erweitert. Zum anderen wird für die Jahre 1986 bis 1988 ein Freibetrag von 90 000 DM für Gewinne aus der Veräußerung von Betriebsgrundstücken eingeführt, der sowohl bei Weiterbeschäftigung als auch bei steuerlichen Betriebsaufgaben relevant sein kann.

Die Erhöhung des Freibetrags nach § 14a Abs. 1 bis 3 EStG und die Ausweitung des Kreises der durch diesen Freibetrag Begünstigten muß vor dem Hintergrund der Tatsache gesehen werden, daß die letzte umfangreiche Änderung in diesem Bereich sowie beim allgemeinen Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG lediglich zwei Jahre zurückliegt. Bereits seinerzeit wurden der Kreis der Begünstigten nach § 14a EStG unter Beibehaltung der Freibetragshöhe erheblich ausgeweitet und der nach § 16 EStG gewährte allgemeine Freibetrag sowie seine Gültigkeitsgrenzen für ältere oder dauernd berufsunfähige Betriebsinhaber aller Wirtschaftsbereiche kräftig erhöht. Damit war bereits mit den seit 1984 bestehenden steuerlichen Maßnahmen ein auf absehbare Zeit ausreichender Umfang an Erleichterungen der Betriebsaufgabe erreicht worden, der – wie ab 1987 vorgesehen – lediglich im Bereich der steuerfreien Entnahme des selbstge-

nutzten Wohneigentums für alle landwirtschaftlichen Betriebe noch als erweiterungsbedürftig angesehen werden konnte (K ö h n e , 1984, S. 172). Auch wenn die Änderung des § 14a Abs. 1 bis 3 EStG möglicherweise einen zusätzlichen – aus ökonomischer Sicht wünschenswerten – Beitrag zur Bodenmobilität leisten kann, so ist eine solche sektorale Sonderregelung unter Steuergerechtigkeitsaspekten doch fragwürdig und allenfalls bei besonderer Bedürftigkeit des Begünstigten erwägenswert. Allein die verwendeten Kriterien bei der Abgrenzung des begünstigten Personenkreises und dessen vorgesehene Ausweitung lassen jedoch erkennen, daß die Bedürftigkeit des Steuerverpflichteten für die Möglichkeit der Inanspruchnahme dieser Steuervergünstigung nicht ausschlaggebend ist.

Die Gewährung eines Freibetrags für Gewinne aus der Veräußerung von Betriebsgrundstücken zur Tilgung betrieblicher Schulden zielt in erster Linie auf die „Erhaltung und Stärkung des bäuerlichen Familienbetriebs“ (Agra-Europe, 1985a) ab. Die Weiterbewirtschaftung verschuldeter Betriebe soll durch die Gewährung von Steuervorteilen bei der Mobilisierung des Bodenvermögens zwecks Verbesserung der betrieblichen Kapitalstruktur und damit auch der Einkommenslage erleichtert werden. Darüber hinaus können diese Steuervorteile auch bei einer beabsichtigten steuerlichen Aufgabe des Gesamtbetriebes in Anspruch genommen werden, indem die Veräußerung einzelner Betriebsgrundstücke zur Schuldentilgung der endgültigen Betriebsauflösung vorgeschaltet wird.

Eine in etwa vergleichbare steuerliche Regelung gab es schon einmal in der Zeit von Mitte 1970 bis Ende 1976. Seinerzeit wurde nach § 14a Abs. 4 EStG ein Freibetrag für Veräußerungsgewinne aus Grund und Boden bis zu 60 000 DM für Schuldentilgung und Erbabsfindungen gewährt, obwohl sich der Bundesrat zunächst aufgrund von rechtlichen Bedenken und Problemen der Abgrenzung gegen diese Regelung ausgesprochen hatte (S ö f f i n g , 1971, S. 409-416). Da diese Einwände im Zeitablauf nicht an Bedeutung verloren haben, ist es nicht verwunderlich, daß die Durchsetzung der Freibetragsregelung im politischen Verhandlungsprozeß auf erheblichen Widerstand gestoßen ist (Agra-Europe, 1985b). Der Vertrauensschutz für viele Landwirte, die im Glauben an gesicherte Rahmenbedingungen durch die EG-Agrarpolitik investiert haben, nun aber eine andere Wirklichkeit vorfinden (ebenda), hat jedoch offensichtlich den Ausschlag für die Wiedereinführung einer fast identischen steuerlichen Regelung gegeben. Rechtliche Bedenken und Abgrenzungsprobleme wurden zurückgestellt. Um Mißbräuchen vorzubeugen, wird allerdings der Freibetrag im Unterschied zu der bis Ende 1976 gültigen Regelung nur zur Tilgung von Betriebsschulden gewährt, die schon vor dem 01.07.1985 bestanden haben.

Neben den vom Bundesrat geäußerten grundsätzlichen Bedenken ist die Verrechnung von Veräußerungsgewinnen mit Schuldentilgungen bei weiterbewirtschafteten Betrieben auch noch aus anderen Gründen abzulehnen. Einmal ist häufig auch eine mangelhafte wirtschaftsweise Ursache von Betriebsschulden\*23), und der Staat sollte diese nicht auch

\*23) Ausdrücklich soll an dieser Stelle hervorgehoben werden, daß Betriebsschulden keineswegs grundsätzlich negativ zu beurteilen sind. Im Gegenteil, wenn die durch Aufnahme von Fremdkapital finanzierten Investitionen rentabel und Liquiditätsgenüge nicht zu befürchten sind, ist ein solcher Schritt für die weitere betriebliche Entwicklung positiv zu beurteilen. Erst wenn dies nicht der Fall ist oder – was noch bedenklicher ist – wenn Kredite zur Finanzierung des Lebensunterhalts aufgenommen werden, gefährden sie den Fortbestand des Betriebes.

noch steuerlich begünstigen. Zum anderen können anfallende Veräußerungsgewinne z.T. schon durch eine zeitliche Staffelung der Veräußerungen auf mehrere Jahre verteilt werden. Soweit dies nicht möglich ist, wäre die Verlängerung der Fristen des § 6b EStG eine problemadäquate Lösung (K ö h n e , 1984, S. 170). Allen Landwirten, die zwecks Entschuldung Grundstücke veräußern, stünde damit die Möglichkeit offen, etwaige Veräußerungsgewinne auf mehrere Jahre zu verteilen, und da diese Landwirte oftmals nur geringe Gewinne oder sogar Verluste erwirtschaften, dürfte die Steuerbelastung in den meisten Fällen gering sein (ebenda).

Zur Erleichterung der steuerlichen Aufgabe des Gesamtbetriebes ist die vorgesehene sektorale Sonderregelung aus grundsätzlichen Erwägungen abzulehnen. Angesichts der bereits bestehenden steuerlichen Vergünstigungen bei Betriebsaufgaben im allgemeinen und im landwirtschaftlichen Bereich im besonderen, sollte auf die Gewährung weiterer Vergünstigungen insbesondere mit Rücksicht auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verzichtet werden.

Aus agrarstrukturpolitischer Sicht sind von der vorgesehenen Regelung in der Tendenz negative Auswirkungen zu erwarten. Die Einräumung der Möglichkeit, erzielte Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden mit Betriebschulden steuerneutral zu verrechnen, wird wahrscheinlich die sich aus wirtschaftlichen Zwängen ergebende Notwendigkeit, insbesondere stark verschuldete Betriebe mit unzureichenden Wirtschaftsergebnissen und laufenden Vermögensverlusten einer grundsätzlichen Sanierung zu unterziehen, nur weiter hinausschieben. Es ist nämlich zu vermuten, daß die Inhaber dieser Betriebe durch Grundstücksveräußerungen lediglich den Schuldendruck vermindern, im übrigen aber den Betrieb so weiterbewirtschaften wie bisher und notwendige Überlegungen über eine erfolgreiche Umstrukturierung zwecks Verbesserung des Betriebsergebnisses oder eine Betriebsaufgabe zwecks Minimierung der Vermögensverluste wegen des vorübergehend erweiterten Handlungsspielraums zurückstellen.

Zusammenfassend läßt sich somit feststellen, daß die im Steuerbereinigungsgesetz 1986 enthaltenen, zeitlich befristeten Steuerhilfen zur Erleichterung der Aufgabe des Gesamtbetriebes sowie der Veräußerung von Grundstücken zwecks Tilgung von Betriebsschulden der Problematik der Aufdeckung stiller Reserven nicht gerecht werden, sondern lediglich eine Ausweitung sektorspezifischer, pragmatischer Sonderregelungen darstellen. Diese Hilfen laufen im Grundsatz auf eine immer stärkere steuerliche Privilegierung der Landwirtschaft hinaus und sind in der Pauschalität, in der sie gewährt werden, unter Steuergerechtigkeitsaspekten zumindest als fragwürdig einzustufen.

#### Farm cessation programmes and tax problems

From 1969 to 1982 the West German Government offered a farm cessation programme to older farmers as a part of its national agricultural policy. Since expiration of this programme the question whether a new farm cessation programme should be introduced has frequently been discussed as part of the agricultural policy agenda. In this case, an improved concept would be necessary because the crisis of the common agricultural policy urgently requires considerable reduction of the agricultural labour force. Such a concept – as proposed elsewhere by the authors – could be implemented by integrating farm discontinuation incentives for older farmers into the farmers' old-age pension scheme.

A programme of this sort should be implemented as soon as possible in order to reduce excess capacities in agriculture and to improve the structure of the farm sector.

However, if the West German Government opts for such a new farm cessation programme, another problem arises: Farm cessations are not only influenced by structural measures like farm cessation programmes, but by fiscal disadvantages originating from agricultural tax law regulations as well. Consequently, the impacts of these two domains of agricultural policy must be compatible. Otherwise, financial incentives to give up farms provided by a new farm cessation programme would be neutralized or even be overcompensated by additional tax expenditure due to discontinuation of farming.

There are mainly two reasons for contradiction: The first originates from the fact that the tax-based valuation of agricultural assets (e.g. land, buildings, livestock) considerably underestimates their realizable market value. As a consequence, hidden reserves become apparent when agricultural business assets are transformed into private property. This fictitious increase in net worth is only liable to taxation, in as far as it exceeds special tax-free allowances, and even the remaining amount is only subject to half of the regular tax rate. In spite of these tax concessions, the resulting tax debt can raise serious problems for the retiring farmers, because the 'phantom profits' do not provide them with real extra income which they could use to pay the additional tax debt. The resulting liquidity squeeze can often only be overcome by selling real estate or other assets. In addition, after the declaration of farm cessation current revenues from leased land are no longer considered as tax-favoured income in agricultural and forestry. This is now considered to be income from rentals or royalties which is subject to higher taxation.

These tax disadvantages could undermine a farm cessation programme. To avoid such a mobility barrier, the authors recommend harmonizing the tax provisions with the requirements of structural change in the following manner: Those tax payers, who have applied for the farm cessation programme or who already have been admitted to this programme, should be eligible for exemptions from the tax burdens mentioned above. If all residential property in an agricultural holding (up to now belonging to Farmers' business assets) would be transformed into private property by means of a tax neutral procedure, farm cessations would no longer reveal hidden reserves as far as the residential buildings on farms are concerned. In cases where land leased to other farmers would be transformed from farm business assets into private property, the authors propose the following concept of special tax treatment, which can be legitimated by its positive impact on the mobility of agricultural land: After the farm has been given up, the retired farmer should not be bound to declare the leased land as private property, but should be further allowed to treat it as a sort of 'quasi business asset', as long as the leased real estate is not sold.

#### Literatur

Agra-Europe 20 (1979), Nr. 35, Dokumentation, S. 1-16 (Regierungsvorschlag zur Reform der Einkommensbesteuerung).

Agra-Europe 25 (1984a), Nr. 35, Länderberichte, S. 11 f. (Neue Steuerregelung bei parzellenweiser Verpachtung umsetzen).

- Agra-Europe 25 (1984b), Nr. 25, Länderberichte, S. 31 (Mehrwertsteuerausgleich vor der Verabschiedung?).
- Agra-Europe 26 (1985a), Nr. 46, Markt und Meinung, S. 1-4 (Steuerhilfen für die deutschen Landwirte).
- Agra-Europe 26 (1985b), Nr. 45, Länderberichte, S. 9-12 (Dr. Florian erläutert die geplanten Steuervergünstigungen).
- Agrarbericht der Bundesregierung. – Textband bzw. -teil und Materialband bzw. -teil. Bonn, verschiedene Jahrgänge.
- Bundesgesetzblatt, verschiedene Jahrgänge.
- Bundessteuerblatt, verschiedene Jahrgänge.
- Einführungsschreiben des Bundesministers für Finanzen vom 27. März 1981. Betr.: Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft vom 25. Jan. 1980. – BStBl. (1981), S. 282-287.
- Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 11. Mai 1970. – BGBl. (1970), Teil I, S. 1145 und BStBl. (1970), Teil II, S. 579.
- Erlaß der Niedersächsischen Finanzverwaltung vom 17.12. 1965. – BStBl. (1966), Teil II, S. 34.
- Feldhaus, H.: Auswirkungen des Steuerbereinigungsgesetzes für die Land- und Forstwirtschaft. – Deutsche Bauern-Korrespondenz 38 (1985a), Nr. 1, S. 14-17.
- Feldhaus, H.: Neuregelung der Wohnhausbesteuerung. – Deutsche Bauern-Korrespondenz 38 (1985b), Nr. 5, S. 178-180.
- Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft vom 25.6.1980. – BGBl. (1980), Teil I, S. 732-726.
- Giere, H.-W.: Vor einer Neuregelung: Betriebsaufgabe bei parzellenweiser Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes? – Informationen über Steuer und Wirtschaft 38 (1984), H. 8, S. 178-182.
- Hagedorn, K. und Klare, K.: Zukunftsorientierte Agrarstrukturpolitik: Das Beispiel einer Neuen Landabgaberechte. – Arbeitsbericht aus dem Institut für Strukturfor- schung der Bundesforschungsanstalt für Landwirtschaft Braunschweig-Völkenrode, Nr. 1/85. Braunschweig 1985a.
- Hagedorn, K. und Klare, K.: Ein Vorschlag zur Einführung einer Neuen Landabgaberechte. – Agrarwirt- schaft 34 (1985b), Nr. 10, S. 293-304.
- Josten, J.: Parzellenweise Verpachtung land- und forst- wirtschaftlicher Betriebe. – AID-Informationen, Arbeits- unterlagen für Berufsbildung und Beratung 33 (1984), Nr. 19 vom 13.8.1984, S. 1 u. 2.
- Kasten, H.-H.: Ökonomische Analyse der Einkommens- besteuerung der Landwirtschaft nach der Reform zum 1.7. 1980. – Dissertation, Göttingen 1984.
- Kirchhof, P.: Bodengewinnbesteuerung. – Angewand- te Wissenschaft, H. 306. Münster-Hiltrup 1985, S. 1-115.
- Klare, K. und Neander, E.: Vorschläge zur Re- form der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft. – Wirtschaftsdienst 59 (1979), H. 8, S. 374-380.
- Klare, K. und Peters, W.: Entwicklung der Kauf- preise auf dem landwirtschaftlichen Bodenmarkt in der Bundesrepublik Deutschland. – Landbauforschung Völken- rode 30 (1980), H. 2, S. 107-133.
- Kleeberg, R.: 10 Jahre Bodengewinnbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft. – Angewandte Wissenschaft, H. 261. Münster-Hiltrup 1982.
- Kommission der EG: Perspektiven für eine Gemeinsame Agrarpolitik. Das Grünbuch der Kommission. – Im Brenn- punkt: Grünes Europa 33. Brüssel, Juli 1985.
- Kommission zur Begutachtung der Einkommensbesteue- rung in der Landwirtschaft: Gutachten zur Einkommensbe- steuerung der Landwirtschaft. – Schriftenreihe des Bundes- ministeriums der Finanzen, H. 24. Bonn 1978.
- Köhne, M.: Zum Stand der Reform der Einkommensbe- steuerung der Landwirtschaft. – Agrarwirtschaft 29 (1980), H. 1, S. 1-5.
- Köhne, M.: Überlegungen zur Steuerpolitik im Anpas- sungsprozeß der Landwirtschaft. – Agrarwirtschaft 33 (1984), H. 6, S. 165-174.
- Köhne, M. und Wesche, R.: Die Besteuerung der Landwirtschaft. – Stuttgart 1982.
- Leisner, W.: Bodengewinnbesteuerung. – Angewandte Wissenschaft, H. 306. Münster-Hiltrup 1985, S. 116-271.
- Neumark, F.: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik. – Tübingen 1970.
- Söffing, G.: Zweites Steueränderungsgesetz 1971. – Informationen über Steuer und Wirtschaft 25 (1971), S. 409-416.
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Besitzverhältnisse in den landwirtschaftlichen Betrieben 1981. – Fachserie 3: Land- und Forstwirtschaft, Fischerei, Reihe 2.1.6. Stuttgart und Mainz 1982.
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Kaufwerte für landwirt- schaftlichen Grundbesitz. – Fachserie 3: Land- und Forst- wirtschaft, Fischerei, Reihe 2.4. Stuttgart und Mainz, ver- schiedene Jahrgänge.
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Kaufwerte für Bauland. – Fachserie 17 (Preise), Reihe 5. Stuttgart und Mainz, ver- schiedene Jahrgänge.
- Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.11.1963. – BStBl. (1964), Teil III, S. 124.
- Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.3.1984. – BStBl. (1984), Teil III, S. 303.
- Verfasser: Hagedorn, Konrad, Dr. sc. agr., und Klare, Klaus, Wiss. Rat, Dipl.-Ing. agr., Institut für Strukturfor- schung der Bundesforschungsanstalt für Land- wirtschaft Braunschweig-Völkenrode (FAL). Institutslei- ter: Prof. Dr. sc. agr. Eckhart Neander.