
Datum: 07.01.2004
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 16. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 16 K 7323/01 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2004:0107.16K7323.01E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Verfahrenskosten.

Tatbestand: 1

Streitig ist die Gewährung eines Freibetrages zu § 14 a Abs. 4 des Einkommensteuer- 2
gesetzes - EStG - (Sachverhalt I). Ferner ist streitig, ob ein Kiesvorkommen schon ein
selbständiges Wirtschaftsgut ist mit der Folge, dass es sich um steuerfrei veräußertes
Privatvermögen handelt (Sachverhalt II).

Zum Sachverhalt I: 3

Der Kläger betreibt seit Jahren einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit ca. 55 ha 4
landwirtschaftlicher Nutzfläche und erzielt hieraus Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Er
bewirtschaftete den seiner Mutter gehörenden Betrieb bereits seit dem Jahre 1965 aufgrund
eines Pachtvertrages.

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 24.4.1990 veräußerte der Kläger mehrere ihm 5
gehörende und ebenfalls von ihm landwirtschaftlich genutzte Flächen an die Z GmbH und Co.
KG. Der Käufer beabsichtigte, den Grundbesitz auszukiesen. Eine erforderliche
Genehmigung für die Auskiesung nach dem Abtragungsgesetz war bereits mit Auflagen
durch den Regierungspräsidenten erteilt worden. Nach Nr. II des Vertrages teilte sich der
Gesamtkaufpreis von 400.000,00 DM auf in einen Kaufpreis für die Ackerkrume der
verkauften Parzellen i.H.v. 195.000,00 DM und in einen Kaufpreis für das mitverkaufte
Kiesvorkommen in den verkauften Parzellen i.H.v. 205.000,00 DM.

Der Buchwert der veräußerten Flächen betrug 86.352,00 DM.	6
Besitz und Nutzungen, Gefahr und Lasten einschließlich aller Verpflichtungen aus den den Grundbesitz betreffenden Versicherungen sowie die allgemeine Verkehrssicherungspflicht gingen auf den Käufer mit dem 1.10.1990 über (III Nr. 3 des Vertrages). Mit dem bereits im Juni 1990 erhaltenen Erlös fand der Kläger zum 1. Juli 1990 seine sieben Geschwister mit insgesamt 130.000,00 DM ab. Diese erklärten sich darauf hin mit notariellem Vertrag vom 24.2.1991 sich am zukünftigen Nachlass der Mutter für abgefunden. Die Geschwister verzichteten gleichzeitig gegenüber der Mutter auf ihr gesetzliches Pflichtteilsrecht.	7
Der Kläger war von seiner Mutter zum Alleinerben bestimmt worden.	8
Für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Mutter erklärte diese zum 30.6.1993 die Betriebsaufgabe. Eine Hofübergabe (Übereignung) an den Kläger hatte bis zu diesem Zeitpunkt nicht stattgefunden.	9
Die Kläger machten im Vorverfahren hinsichtlich des Gewinns aus dem veräußerten Grund- und Bodenanteil i.H.v. 108.648,00 DM einen Freibetrag nach § 14 a Abs. 4 EStG i.H.v. 66.680,00 DM geltend, den das Finanzamt nicht anerkannte. Entsprechend den Einkommensteuerrichtlinien 1990 Abschnitt 133 b Abs. 5 sei ein Freibetrag zur Abfindung weichender Erben nicht zu gewähren, wenn der land- und forstwirtschaftliche Betrieb seitens des Hofübergebers (der Mutter) vor dem Erbfall in unmittelbarem zeitlichen und sachlichem Zusammenhang mit der vorgezogenen Abfindung aufgegeben oder veräußert werde. Da der Zeitraum von der Veräußerung zum 1.10.1990 bis zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe am 30.6.1993 weniger als drei Jahre umfasste, sei das Kriterium des unmittelbaren Zusammenhangs erfüllt.	10
Im Klageverfahren erstrebt der Kläger nunmehr den Freibetrag in Höhe von 108.648,00 DM, der in der mündlichen Verhandlung unter Berücksichtigung von § 14 a Abs. 6 EStG anteilig auf 72.432,00 DM eingeschränkt wurde. Der Kläger verweist in diesem Zusammenhang auf das Bundesfinanzhof -BFH-Urteil vom 12.9.2002 IV R 28, 29/01 in BStBl II 2002, 813. Hier führe der BFH aus, dass die Erklärung einer Betriebsaufgabe nicht zur Zerschlagung des Betriebes und damit nicht zur Versagung des Freibetrages für weichende Erben führe.	11
<u>Zum Sachverhalt II:</u>	12
Am 26.4.1990 beschloss der Landschaftsverband (LV) zwecks der Auengestaltung, bestimmte Flurstücke von dem Kläger bzw. seiner Mutter zu erwerben. Die zu erwerbenden Flurstücke waren insgesamt 55.243 qm groß. Laut Niederschrift der 67. Vorstandssitzung betrug der Gesamtkaufpreis unter Zugrundelegung eines Preises von 15.000,00 DM/Morgen = 331.458,00 DM.	13
Der LV benötigte diese Flurstücke, um den Fluss im Bereich Stadt A und Stadt B aus ökologischen Gesichtspunkten zu renaturieren und eine Auenlandschaft zu gestalten. Damit sollte einerseits Hochwasserschutz betrieben werden und andererseits natürliche Lebensbedingungen für Tiere und Pflanzen in und am Gewässer geschaffen werden. Im Rahmen dieser Maßnahme sollte die vor Jahrzehnten vorgenommene Begradigung des Flusses wieder rückgängig gemacht werden, um den Fluss auf einer Länge von ca. 2 km durch sein ursprüngliches Flussbett laufen zu lassen.	14
Bereits im Juli 1987 hatte der Kläger den entsprechenden Flurstücken Bohrproben entnehmen lassen. Laut einem Schichtenverzeichnis vom 24.7.1987 befanden sich unter der	15

Ackerkrume humose, grobe, mittlere, feine und schwachkiesige Sande sowie Fein- und Mittelkies.

In einer Vereinbarung vom 8.1.1991 vor dem Amt für Agrarordnung mit dem LV erklärte sich der Kläger im Flurbereinigungsverfahren damit einverstanden, die in seinem Eigentum befindlichen Flurstücke von insgesamt 52.983 qm an den LV zu übertragen. Die Übertragung erfolgte gegen eine Geldabfindung von insgesamt 317.898,00 DM. Laut Vereinbarung betrug der Kaufpreis für die Ackerkrume der vorstehend verkauften Parzellen 158.949,00 DM, für das mitverkaufte Kiesvorkommen ebenfalls 158.949,00 DM. Besitzübergang war der 1.11. 1991. 16

Der Kläger erklärte den Gewinn aus diesem Landverkauf in seiner Bilanz des Wirtschaftsjahres 1990 / 1991 durch Gegenüberstellung des erzielten Kaufpreises für die Ackerkrume (158.949,00 DM) abzüglich des Buchwertes (156.358,25 DM) in Höhe von 2.590,75 DM. Den Verkaufserlös hinsichtlich des Kiesvorkommens ließ er steuerlich unberücksichtigt. 17

Im Rahmen einer land- und forstwirtschaftlichen Außenprüfung des Prüfungszeitraums 1989 bis 1991 unterwarf der Prüfer und ihm folgend der Beklagte den gesamten Erlös aus der Veräußerung der vorgenannten Flurstücke wie folgt der Versteuerung des Wirtschaftsjahres 1991 / 1992: 18

Verkaufserlös: 317.898,00 DM 19

abzüglich Buchwert: 156.358,70 DM 20

Gewinnerhöhung: 161.539,30 DM. 21

Diese Erhöhung des Gewinns wurde jeweils hälftig in den Kalenderjahren 1991 und 1992 erfasst. Gleichzeitig wurde der vom Kläger versteuerte Gewinn in Höhe von 2.590,00 DM des Wirtschaftsjahres 1990 / 1991 durch eine entsprechende Gewinnminderung auf Null DM herabgesetzt. Im Vorverfahren wurde der Einkommensteuerbescheid 1991 aus anderen hier nicht strittigen Gründen zugunsten der Kläger geändert. 22

Das Finanzamt begründete seine steuerliche Behandlung damit, dass kein eigenständiges steuerfreies Wirtschaftsgut "Bodenschatz" entstanden sei und demnach der Veräußerungsvorgang einheitlich zu besteuern sei. 23

Mit Schreiben vom 31.10.1991 an die untere Wasserbehörde hatte der LV nach § 31 des Gesetzes zur Ordnung des Wasserhaushalts- WHG- die Planfeststellung für die Maßnahme "Auengestaltung" beantragt. 24

Der entsprechende Planfeststellungsbeschluss erging am 17.2.1994. Neben diesem Beschluss waren - abgesehen von bestimmten Baugenehmigungen der mit dem Ausbauvorhaben verbundenen Brückenbauwerke- andere behördliche Entscheidungen, insbesondere Genehmigungen, nicht erforderlich. Das Aushubmaterial (60.000 cbm) sollte laut diesem Beschluss nach Möglichkeit im Landschaftsbau wiederverwendet werden. Sollte dies nicht möglich sein, könne das Material auf einer Deponie entsorgt werden. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den vorgenannten Beschluss (Blatt 107 ff. der Gerichtsakte) Bezug genommen. 25

Auf die gerichtlichen Auskunftersuchen vom 9.1.2004/ 10.2.2004 an den LV zur Verwendung des vom Kläger erworbenen Kiesvorkommens durch den LV, zur 26

wirtschaftlichen Bedeutung des Kiesvorkommens für den LV, zum Grund für die hälftige Kaufpreisaufteilung und zur Frage, ob der Gesamtkaufpreis auch dann gezahlt worden wäre, wenn sich im Grund und Boden kein Kiesvorkommen befunden hätte, antwortete der LV wie folgt (Schreiben vom 6.2.2004 und Ergänzung vom 10.2.2004):

Das Wirtschaftsgut Kies sollte in den Wirtschaftskreislauf zurückgeführt werden, was auch tatsächlich geschehen sei. Die vorgefundenen Sand- und Kiesmengen seien vom Oberboden, der für den Landschaftsbau verwendet wurde, getrennt und gesondert gelagert worden. 27

Der Baustoff sei auf einer anderen Baustelle des LV wirtschaftlich verwendet worden, zum anderen sei das Material dem Bauunternehmer überlassen worden, der es der Betonherstellung zugeführt habe. 28

Das Kiesvorkommen hätte für den LV wirtschaftliche Vorteile gehabt. Es habe bei anderen Maßnahmen verwendet werden können, so dass Beschaffungskosten erspart wurden. Ebenso habe der beauftragte Bauunternehmer durch den Verkaufserlös dem LV günstigere Herstellungskosten anbieten können. 29

Dem LV sei bekannt gewesen, dass auch in den Flächen, die von der Flussrenaturierung betroffen waren, Kiese lagerten. Dies sei in dem Vertrag vor dem Amt für Agrarordnung dokumentiert worden. Bei der Preisfindung habe eine Rolle gespielt, dass hier Kiese lagerten, die mitbestimmend für die Preisgestaltung waren. Die wirtschaftlichen Vorteile seien jedoch nicht konkret in Zahlen belegbar (so die ergänzende Stellungnahme des LV vom 10.2.2004). Durch die Verarbeitung eines Teils des vorhandenen Kiesbodens in einer anderen Baustelle habe der LV den Kauf des kiesigen Materials eingespart. Einen weiteren Teil habe der Bauunternehmer zur Weiterverwendung erhalten. Hieraus ließe sich rückschließen, dass dem LV durch den Weiterverkauf dieses Bodens an die Betonfirma ein nicht bekannter Preisnachlass gewährt wurde. In Verkaufsgesprächen zwischen dem LV und der Betonfirma sei die Rede von einem Verkaufserlös in der Größenordnung von 1,70 DM/cbm gewesen. Dieser Verkauf habe sich jedoch zerschlagen, so dass das Material dem Bauunternehmer überlassen worden sei. 30

Mit der Aufteilung des Kaufpreises - so die Stellungnahme vom 10.2.2004- sei dokumentiert worden, dass kiesiges Material vorhanden sei. Die Aufteilung sei ohne konkrete Bewertung vereinbart worden. Ob der Gesamtkaufpreis von 317.898,00 DM auch gezahlt worden wäre, wenn sich im Grund und Boden des Klägers kein Kiesvorkommen befunden hätte bzw. wie viel weniger dann gezahlt worden wäre, könne nicht eindeutig beantwortet werden. Bei jeder Grundstücksverhandlung müssten die individuellen Belange berücksichtigt werden. Bei den damaligen Grundstücksankäufen für die gleiche Maßnahme, bei denen nicht die Rede von Kies war, sei vom LV ein Preis von 4,40 DM/qm, aber auch mehr gezahlt worden. Wäre kein Kies vorhanden gewesen, könne man davon ausgehen, dass ein ähnlicher Preis wie bei den anderen Grundstücken verhandelt worden wäre. 31

Aus einem Schreiben des LV an den Kläger vom 3.8.1994, befindlich in der beigezogenen Prüfer-Handakte (dort Blatt 78), geht hervor, dass im Zuge der Renaturierungsmaßnahmen, welche mit Gestaltungs - und Geländeprofilierungsmaßnahmen verbunden waren, insgesamt rund 60.000 cbm Bodenmassen anfielen. Diese bestünden sowohl aus Oberböden, als auch aus Sanden und Kiesen als Überschussmassen und müssten seitens des LV entsorgt werden. Soweit es im Rahmen der Maßnahme "Auengestaltung" möglich sei, würden die unter der Ackerkrume vorhandenen Sande und Kiese bis zur Sollabgrabung, so wie es im Ausbauplan und nach dem Planfeststellungsbeschluss vom 17.2.1994 festgeschrieben sei, 32

einer wirtschaftlichen Verwendung zugeführt.

Auf weitere Nachfrage der Außenprüfung teilte der LV mit Schreiben vom 9.6.1995 (Blatt 83 der Prüfer-Handakte) mit, dass der LV für die Maßnahme "Auengestaltung" insgesamt 27 ha land- und forstwirtschaftliche Flächen benötige, um den Fluss und verschiedene Nebengewässer in einen naturnahen Zustand zurückzuführen. Für die Durchführung einer solchen Maßnahme sei eine Planung nach § 31 Wasserhaushaltsgesetz erforderlich. Bevor dieses Verfahren angelaufen sei, sei den Anliegern und Grundstückseigentümern Gelegenheit gegeben worden, bei einem Anliegertermin am 16.8.1990 den erarbeiteten Entwurf der Flussrenaturierung zu erörtern. Im Vorfeld zu diesem Termin seien bereits mit dem Kläger zu Beginn des Jahres 1990 Gespräche geführt worden, die daraufhin zielten, ihn über die Maßnahme zu informieren und darzulegen, dass von ihm bewirtschaftete Flächen davon berührt seien. In mehreren Grunderwerbsverhandlungen im März und April 1990 habe Einigkeit dahingehend erzielt werden können, dass für die gesamtabzutretende Fläche ein einheitlicher Preis von 15.000 DM / Morgen vom LV an die Eigentümer G gezahlt werde. Diese Vereinbarung habe jedoch durch die Verbandsorgane genehmigt werden müssen. Der Vorstand des LV habe in seiner Sitzung vom 26.4.1990 beschlossen, die mit den Grundstückseigentümern ausgehandelten Konditionen zu genehmigen. Dieser Beschluss sei mit Schreiben vom 25.5.1990 dem Kläger mitgeteilt worden. Der am 08.01.1991 im Rahmen der Flurbereinigung vollzogene Grundstücksvertrag beinhalte exakt die durch den Vorstand festgelegten Konditionen.

33

Eine Kiesverwertung, so wie im Schreiben vom 3.8.1994 dargelegt, erfolge nur für Überschussmassen. Die mit der Durchführung des Bauabschnitts der Ausführungsmaßnahme "Auengestaltung" beauftragte Firma habe im Zuge der öffentlichen Ausschreibung dargelegt, das anstehende kiesige Material zu verwerten. Ob und inwieweit damit ein Gewinn erzielt werde, entziehe sich der Kenntnis des LV. Eine Mengenangabe des Kiesel für die vom Kläger erworbenen Flächen könne nicht gemacht werden, da diesbezüglich keine Ermittlungen gemacht worden seien.

34

In einem Schreiben des LV vom 25.5.2000, befindlich im Einspruchsvorgang, an den Kläger wird mitgeteilt, dass der LV, wie bereits in seinen Schreiben vom 03.08.1994 dargelegt, im Zuge der Umsetzung des Projekts "Auengestaltung" die bei der Herstellung des neuen Gewässers in dem Gebiet vorhandenen und sich im Eigentum des LV befindlichen Sand- und Kiesmengen einer wirtschaftlichen Verwendung zugeführt habe. Der LV habe als Eigentümer der Grundstücke das Recht und nach dem Planfeststellungsbeschluss die Verpflichtung, die Bodenmassen selbst bzw. über ein Unternehmen zu veräußern. Durch den vom LV für die Bauausführung beauftragten Unternehmer sei ein wesentlicher Teil des Oberbodens für Rekultivierungszwecke verwandt und die gewonnenen Sande und Kiese zu der in unmittelbarer Nähe befindlichen Kiesgrube geliefert worden.

35

Laut Leistungsverzeichnis des mit Durchführung der Renaturierung beauftragten Ingenieurbüros seien die kiesigen Aushubmassen in der Kiesgrube der Firma Z zu lagern (so ein Schreiben des Finanzamts für Betriebsprüfung der Land- und Forstwirtschaft vom 27.7.2000 an den Beklagten, befindlich in der Einspruchsakte unter Hinweis auf Seite 409 der Prüfer-Handakte). Laut mündlicher Auskunft des LV sei der Firma Z auch erlaubt worden, zunächst diese Kiese zu verkaufen. Die Firma Z habe sich jedoch verpflichten müssen, sobald der Bedarf im Rahmen der Arbeiten es erforderte, Kies gleicher Qualität und Güte als Ersatz zur Verfügung zu stellen.

36

Die Kläger meinen, es habe sehr wohl eine wirtschaftliche Verwendung des abgebauten Bodenschatzes gegeben. Damit sei der vorhandene Bodenschatz zur nachhaltigen Nutzung

37

in den Verkehr gebracht worden. Er müsse daher als eigenständiges Wirtschaftsgut anerkannt werden.

Das Kiesvorkommen sei abgebaut und an anderer Stelle im Rahmen der Renaturierungsmaßnahmen des LV zur Auffüllung wiederverwendet worden. Es sei auch zur anderweitigen Verwendung in den Verkehr gebracht worden. Die anderweitige wirtschaftliche Nutzung durch den LV könne dem Schreiben des LV vom 22.11.2001 (Blatt 23 der Gerichtsakte) entnommen werden. Hieraus ergebe sich, dass der Kiesgrubenbetreiber seitens des LV nicht verpflichtet worden sei, das Aushubmaterial zu lagern, um es entsprechend wiederzuverwerten. Die Lagerung habe nicht stattgefunden, der Kies sei abtransportiert und anschließend - wie bei Vertragsabschluss zwischen Kläger und dem LV vorgesehen - durch den Kiesgrubenbetreiber wirtschaftlich verwertet worden. Anhand vorliegender Fotos könne der erhebliche Abtransport von Aushubmaterial ebenfalls dokumentiert werden. 38

Selbst wenn Teile des Aushubmaterials im Rahmen der Renaturierungsmaßnahmen durch den LV wiederverwendet worden seien, so sei auch darin eine wirtschaftliche Verwertung zu sehen. Denn wäre dieses Aushubmaterial im Wege der Renaturierung an anderer Stelle nicht eingesetzt worden, so hätte Fremdmaterial erworben werden müssen, um die beabsichtigte Renaturierung durchzuführen. Insoweit ergebe sich aus Sicht des LV eine wirtschaftliche Verwertung des Aushubmaterials, da die Eigenverwertung faktisch als Zurückerwerb des in den Verkehr gebrachten Kiesvorkommens angesehen werden könne. 39

Im übrigen werde - so die Kläger - die anderweitige wirtschaftliche Nutzung des Bodenschatzes durch den LV bzw. den Kiesgrubenbetreiber durch ein weiteres Schreiben des damaligen Anlagenleiters des Kieswerkes vom 28.07.2002 (Blatt 34 der Gerichtsakte) nachgewiesen. Hierin werde bezeugt, dass in dem Kieswerk StadtB/ P sämtliche angelieferten Kiesmengen aus der Flussrenaturierung verarbeitet und verkauft worden seien. 40

Die Kläger beantragen sinngemäß, 41

die Einkommensteueränderungsbescheide 1990 bis 1992 vom 02.6.1996 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.11.2001 wie folgt abzuändern: 42

a. Gewährung eines anteiligen Freibetrages nach § 14a Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 6 EStG in Höhe von 72.432,00 DM unter Verminderung der Rücklagenbildung nach § 6b EStG in Höhe von 9.384,00 DM für das Wirtschaftsjahr 1990/1991; 43

a. Aufhebung der Gewinnerhöhung laut Außenprüfung aus der Grundstücksübertragung an den LV in Höhe von 161.539,30 DM für das Wirtschaftsjahr 1991/1992 unter Ansatz des bisher erklärten Veräußerungsgewinns in Höhe von 2.590,75 DM in diesem Wirtschaftsjahr. 44

Der Beklagte beantragt 45

Klageabweisung. 46

Nach Abschn. 133 b Abs. 5 EStR 1990 könne kein Freibetrag nach § 14 a Abs. 4 EStG gewährt werden, wenn der land- und forstwirtschaftliche Betrieb seitens des Hofübergebers (hier: der Mutter) vor dem Erbfall in unmittelbarem zeitlichen und sachlichem Zusammenhang mit der vorgezogenen Abfindung aufgegeben oder veräußert wurde. Da der Zeitraum von der Veräußerung zum 1.10.1990 bis zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe am 30.6.1993 weniger als drei Jahre umfasste, sei das Kriterium des unmittelbaren Zusammenhangs erfüllt. 47

Was das WG Kiesvorkommen betreffe, so müsse zwischen der rechtlichen Beurteilung der Wiederverwendung der Kiese und der strittigen Veräußerung von Kiesen durch den Kiesgrubenbetreiber unterschieden werden.	48
Die wieder verwendeten Kiese seien entsprechend BFH, BStBl II 1991, 346 eben nicht einem anderen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zugeführt worden als wie bisher dem Grund und Boden. Damit habe kein eigenständiges Wirtschaftsgut "Bodenschatz" vorgelegen.	49
Die Bescheinigung des LV vom 22.11.2001 spreche nur den Verbleib der "Überschussmassen" an. Dabei handele es sich nicht um die auf Verkauf gerichtete Förderung des Kiesvorkommens durch den LV zwecks geplanter Veräußerung sondern lediglich um die Beseitigung nicht zur Wiederauffüllung benötigter Überschussmassen (sog. Nebenprodukt) durch einen Dritten, wobei der LV unwidersprochen keinerlei wirtschaftliches Interesse an einer im übrigen nicht nachgewiesenen Weiterveräußerung seitens des Auftragnehmers an den Kiesgrubenbetreiber hatte. Damit habe dem LV im Erwerbszeitpunkt ein Interesse an der Einbringung des überschüssigen Kieses in den wirtschaftlichen Verkehr gefehlt.	50
Wegen weiterer Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf das Verhandlungsprotokoll vom 17.2.2004 Bezug genommen.	51
<u>Entscheidungsgründe:</u>	52
Die Klage ist unbegründet.	53
1.	54
Ein Freibetrag nach § 14 a Abs. 4 EStG 1990 steht dem Kläger nicht zu. Dies gilt unabhängig von der Betriebsaufgabeerklärung der Mutter. Veräußert ein Steuerpflichtiger nach dem 31.12.1979 und vor dem 1.1.1992 Teile des zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grund und Bodens, so wird der bei der Veräußerung entstehende Gewinn auf Antrag nur insoweit zur Einkommensteuer herangezogen, als er den Betrag von 120.000,00 DM übersteigt (§ 14 a Abs. 4 Satz 1 EStG). Satz 1 ist nur anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige den Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten innerhalb von 12 Monaten nach der Veräußerung in sachlichem Zusammenhang mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme zur Abfindung weichender Erben verwendet und das Einkommen des Steuerpflichtigen in dem dem Veranlagungszeitraum der Veräußerung vorangegangenen Veranlagungszeitraum den Betrag von 48.000,00 DM (bei Zusammenveranlagung) nicht überstiegen hat.	55
Der Wortlauf der Vorschrift scheint zwar erfüllt. Der Kläger hat aus einem land- und forstwirtschaftlichem (luf) Vermögen Grund und Boden veräußert und er hat auch den Veräußerungsgewinn innerhalb von 12 Monaten nach Veräußerung in sachlichem Zusammenhang mit der Hoferbfolge zur Abfindung weichender Erben verwendet.	56
Gleichwohl ist der Freibetrag jedenfalls im Ergebnis vom Finanzamt zu Recht versagt worden.	57
§ 14 a Abs. 4 EStG bezweckt die Sicherung luf Betriebe durch Erleichterung der Abfindung weichender Erben. Aus diesem <u>betriebsbezogenen</u> Sicherungszweck folgt, dass Betriebsvermögen (BV) desjenigen Betriebes veräußert werden muss, der in seinem	58

Fortbestand angesichts künftiger Erbaufteilungen gesichert werden soll. Infolgedessen muss es sich auch bei den Erben um solche handeln, die (auch) den Betrieb erben würden, zu dem die zur Abfindung verwendeten Grundstücke gehören (vgl. näher zu den einzelnen Fallgestaltungen Kleeberg in Kirchhof/Söhn, § 14 a Rn. E 5).

Im Streitfall hat der Kläger ausschließlich Grund und Boden **des eigenen BV und nicht aus dem BV des mütterlichen Betriebes** verkauft, dessen weitere Existenz gesichert werden sollte. Die sieben Geschwister wurden auch nicht als Erben des Klägers sondern ausschließlich in bezug auf ihre Erbenstellung zur gemeinsamen Mutter und damit nur im Hinblick auf den mütterlichen, an den Kläger verpachteten luf-Betrieb abgefunden. 59

Damit sind letztendlich bei einer am Sinn und Zweck der Bestimmung orientierten Auslegung die Voraussetzungen der obigen Freibetragsregelung nicht erfüllt. 60

2. 61
62

Hinsichtlich des Gewinns aus der Grundstücksveräußerung an den LV ist die Klage ebenfalls unbegründet. 63

Der Beklagte hat zu Recht den aus der Veräußerung der Grundstücke erzielten Gesamterlös in Höhe von 317.898,00 DM der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu Grunde gelegt. 64

Eine Aufteilung des Kaufpreises auf ein Wirtschaftsgut (WG) Grund und Boden, das zum landwirtschaftlichen BV gehört, und ein WG Kiesvorkommen, das zum steuerfreien Privatvermögen gehört, kommt im Streitfall nicht in Betracht. 65

Grundsätzlich ist der Untergrund und ein unter der Oberfläche lagernder Bodenschatz ein unselbständiger Bestandteil des WG Grund und Boden. Bodenschätze, zu denen auch Kiesvorkommen gehören, bilden bürgerlichrechtlich und steuerrechtlich mit dem Grund und Boden eine Einheit, solange sie im Boden lagern und nicht abgebaut werden (vgl. Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 13.5.2003, 1 K 3451/99, EFG 2003, 1377; BFH-Urteil vom 29.10.1993 III R 36/93, BFH/NV 1994, 473 sowie BFH-Beschluss vom 20.4.2001 IV B 53/00 in BFH/NV 2001, 1256). 66

Ein unter der Oberfläche befindlicher Bodenschatz ist solange kein selbständiges WG, wie der Eigentümer oder Nutzungsberechtigte den Bodenschatz nicht selbst nutzt oder durch einen anderen nutzen lässt. Als WG greifbar und damit zum eigenständigen WG wird der Bodenschatz erst dann, wenn der Eigentümer über ihn verfügt. Die Entdeckung oder allein die Tatsache des Bekanntseins eines Bodenschatzes reicht für die Annahme eines WG noch nicht aus (vgl. BFH-Urteil vom 4. 9. 1997 IV R 88/96, BFHE 184, 400, BStBl II 1998, 657, m. w. N.). Ein "Verfügen" über das WG Kiesvorkommen liegt jedenfalls dann vor, wenn der Bodenschatz zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr gebracht wird. Der BFH hat den Bodenschatz dann als zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr gebracht angesehen, wenn das den Bodenschatz enthaltende Grundstück an einen Abbauunternehmer veräußert wird und dieser nicht nur den Kaufpreis für den Grund und Boden, sondern zusätzlich auch für den Bodenschatz zahlt (vgl. BFH-Urteil BFHE 184, 400, BStBl II 1998, 657; Urteil des FG Köln vom 17.2.2000 7 K 2498/95, n. v.). Allerdings gilt diese Vermutung nicht, wenn nach den Umständen des Einzelfalles ausnahmsweise nicht in absehbarer Zeit mit einem Beginn der Aufschließung gerechnet werden kann. Dies ist etwa dann der Fall, wenn der Erwerber eine Aufschließung des Bodenschatzes nicht beabsichtigt (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1994, 473). 67

Bei der Veräußerung eines Grundstückes, bei dem ein Preis auch für den unter der Oberfläche lagernden Bodenschatz gezahlt wird, ist für die Annahme des Bodenschatzes als selbständiges WG immer erforderlich, dass der Erwerber den Abbau oder die anderweitige Nutzung des Bodenschatzes anstrebt (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2001, 1256).

Für den Fall, dass ein Grundstück, in dem sich ein Bodenschatz befindet, an ein Elektrizitätsunternehmen zum Bau einer Umspannungsanlage zu einem höheren als dem üblichen Grundstückspreis veräußert wird, hat der BFH daher ein eigenständiges WG Bodenschatz verneint, auch wenn der Kaufpreis, so wie im vorliegenden Fall, sich aus dem Preis für den Grund und Boden und dem Preis für den Bodenschatz zusammensetzt (BFH Urteil vom 7.12.1989 IV R 1/88, BFHE 159,177, BStBl II 1990,317; auch BFH in BFH/NV 2001, 1256).

Ausgehend von diesen von der höchstrichterlichen Rspr. aufgestellten Grundsätzen, denen sich der Senat anschließt, existierte im Jahr 1991 im Streitfall kein zum Privatvermögen des Klägers gehörendes selbständiges WG "Sand- und Kiesvorkommen", für das ein anteiliger Kaufpreis von dem LV gezahlt worden ist. Mit der entgeltlichen Grundstücksübertragung an den LV wurde das Ziel des Abbaus des Kiesvorkommens nicht im Sinne von BFH/NV 1994, 473 und BFH/NV 2001,1256 verfolgt. Es kann nicht von einem "Verfügen" des Klägers über den Bodenschatz im Sinne eines "In-den Verkehr-Bringens zur nachhaltigen Nutzung" gesprochen werden.

Der LV als Erwerber wusste zwar, dass sich in dem Grundbesitz des Klägers Kiesvorkommen befanden. Er hatte aber an dem Mineralvorkommen gleichwohl kein eigenes wirtschaftliches Interesse, das dem eines Abbauunternehmers vergleichbar ist. Er hat zu keinem Zeitpunkt Ermittlungen zur Menge und zur Werthaltigkeit des Kiesvorkommens angestellt, welches sich in dem vom Kläger erworbenen Grundbesitz befand. Die hälftige Aufteilung des Kaufpreises auf das Kiesvorkommen wurde ohne konkrete Bewertung vereinbart. Eine vorherige Bewertung durch den Erwerber oder zumindest mit Einbindung des Erwerbers ist aber regelmäßig eine unabdingbare Voraussetzung, wenn im Wirtschaftsverkehr Bodenschätze veräußert werden sollen. Kein kaufmännisch denkender Erwerber ist nämlich bereit, insoweit einen Preis zu zahlen, von dem er nicht weiß, ob dieser überhaupt angemessen ist. Hier kann aufgrund des Schreibens vom 10.2.2004 nicht ausgeschlossen werden, dass der LV sogar denselben Gesamtpreis (= umgerechnet 6,00 DM/qm) an den Kläger gezahlt hätte, wenn sich in den fraglichen Grundstücken keine Kiesvorkommen befunden hätten und ohne den Erwerb dieser Flächen die Flussrenaturierung nicht oder nur auf dem umständlicheren Weg einer Enteignung möglich gewesen wäre (vgl. die Formulierung "haben wir einen Preis von 4,40 DM/qm, aber auch mehr gezahlt"). Aus dem oben wiedergegebenen gesamten Schriftverkehr des LV ergibt sich zusammenfassend vielmehr, dass bei dem Erwerb der klägerischen Grundstücke das Vorhandensein eines Sand- und Kiesvorkommens für den Verband gerade keine besondere Rolle gespielt hat.

Zwar ist nicht von der Hand zu weisen, dass dem LV durch teilweise Verwendung der im Grund und Boden befindlichen Kiesmengen gewisse wirtschaftliche Vorteile entstanden sind, wie zum Beispiel das Einsparen eigener Materialaufwendungen durch den späteren Kieseinbau auf einer anderen Baustelle und möglicherweise auch die Erlangung verbilligter Bauleistungen im Rahmen der Flussrenaturierung durch Verwendung der miterworbenen Kiesvorkommen.

Diese wirtschaftlichen Vorteile, die sich trotz gerichtlicher Nachfrage nicht konkreter beziffern ließen, machen die Grundstückstückübertragung vom Januar 1991 jedoch noch nicht zu einem Verfügungsgeschäft über ein eigenständiges WG "Kiesvorkommen". Der Kaufpreis ist

gerade nicht zusätzlich auch für einen Bodenschatz gezahlt worden, wie es der BFH in seinem Urteil vom 4.9.1997 a.a.O. verlangt. Da der Kauf primär zur Flussrenaturierung erfolgte, kann die Verwertungsmöglichkeit des Kiesel durch den LV lediglich als zwangsläufige Nebenfolge des Grunderwerbs angesehen werden. Rechtlich gesehen ist dieser Fall genau so zu bewerten, wie der vom BFH (in BStBl II 1990, 317 und in BFH/NV 2001, 1256) entschiedene Fall der Veräußerung eines Grundstückes mit Kiesvorkommen an ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen und wie der vom Hessischen FG (EFG 2003, 1377) entschiedene Fall einer Grundstücksveräußerung mit Kiesvorkommen zum Bau einer ICE Strecke.

Einen eventuellen Mehrpreis für den im Boden befindlichen Kies hat der LV im Streitfall nicht für ein bereits vorhandenes und zu verwertendes WG "Kiesvorkommen", sondern für die bestehende Nutzungsmöglichkeit im Rahmen der Renaturierung des Flusses gezahlt. Der Kläger hat den dem Kiesvorkommen ohne rechnerisch nachvollziehbare Begründung zugerechneten Kaufpreisteil lediglich für eine entgehende Nutzungsmöglichkeit des Mineralvorkommens erzielt, die sich noch nicht zu einem selbständigen WG entwickelt hatte. 73

Eine eventuelle spätere wirtschaftliche Verwertung des Kiesvorkommens im Zuge der Renaturierungsmaßnahme durch Dritte, etwa durch Überlassung von nicht benötigten Überschussmassen seitens des LV an einen Kiesgrubenbetreiber oder andere, welche das Material dann gewinnbringend auf eigene Rechnung weiterveräußern, führt nicht dazu, dass im Zeitpunkt der Grundstücksübertragung ein eigenständiges WG "Kiesvorkommen" vorlag. Ob der Eigentümer (Kläger) über einen Bodenschatz "verfügt" in dem Sinne, dass er ihn "zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr bringt", richtet sich ausschließlich nach dem Zeitpunkt dieser "Verfügung" und der Person desjenigen, zugunsten dessen "verfügt" wird. Verfügungszeitpunkt war hier das Jahr 1991 und Vertragspartner des Klägers war lediglich der LV. Damit war im Jahr 1991 auch nur auf die Verhältnisse des LV abzustellen. Dritte hatten zu diesem Zeitpunkt keinerlei Einflussmöglichkeiten auf eine eigene gewinnorientierte Verwertung der Bodenbestandteile. Sie waren nicht Vertragspartner des Klägers und konnten infolgedessen auch nicht mit Erfolg den erforderlichen Antrag auf Erteilung der Abtragungsgenehmigung nach dem Abtragungsgesetz NRW stellen. Sie hatten auch keinerlei eigene Förderrechte durch den erst Jahre nach dem Grundstücksgeschäft ergangenen Planfeststellungsbeschluss des Kreises. Dieser räumte lediglich dem antragstellenden LV eine dem Beschluss-zweck dienende Dispositionsbefugnis hinsichtlich der im Renaturierungsbereich liegenden Kiesvorkommen ein. 74

Da ein eigenständiges WG "Kiesvorkommen" schon dem Grunde nach zu verneinen war, erübrigte sich eine weitere gerichtliche Sachaufklärung dazu, ob die vorgenommene hälftige Kaufpreisaufteilung der Höhe nach steuerlich maßgebend war. 75

3. 76

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Revision war nicht zuzulassen, denn die Voraussetzungen des § 115 FGO liegen nicht vor. 77