

Urteil vom 01. Juli 2010, IV R 7/08

Keine Rücklagenübertragung auf Abfindungsgrundstücke im Flurbereinigungsverfahren

BFH IV. Senat

FlurbG § 5, FlurbG § 44, FlurbG § 47, FlurbG § 50 Abs 2, FlurbG § 85 Nr 8, FlurbG § 52 Abs 1, FlurbG § 52 Abs 3 S 2, EStG § 6b Abs 1, EStG § 6b Abs 3

vorgehend FG Münster, 16. Oktober 2007, Az: 1 K 1336/05 E

Leitsätze

NV: Wegen des im Flurbereinigungsverfahren geltenden Surrogationsprinzips kann die Zuteilung von Abfindungsgrundstücken nicht als Grundstückserwerb angesehen werden. Mangels Anschaffung kommt eine Rücklagenübertragung auf die Abfindungsgrundstücke nicht in Betracht.

Tatbestand

- 1** I. Streitig ist die Übertragbarkeit einer Rücklage gemäß § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf Forstflächen, die im Rahmen eines Flurbereinigungsverfahrens zugeteilt worden sind.
- 2** Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden in den Streitjahren (1997 und 1998) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger unterhält einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, dessen Gewinn für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr (1. Juli bis 30. Juni) durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt wird.
- 3** Im Wirtschaftsjahr 1996/97 erzielte der Kläger aus dem Verkauf eines Betriebsgrundstücks einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 275.940 DM, den er zunächst erfolgsneutral behandelte und sodann anlässlich einer Betriebsprüfung in eine Rücklage gemäß § 6b Abs. 3 EStG einstellte.
- 4** Die Rücklage wollte der Kläger sodann im Wirtschaftsjahr 1997/98 in Höhe von 94.339,80 DM auf den Einlagewert von Forstflächen übertragen, die dem Kläger im Rahmen eines Flurbereinigungsverfahrens zugeteilt worden sind. In Höhe von 178.851 DM übertrug er die Rücklage auf den auf den Forstflächen befindlichen Holzbestand, für den der Kläger einen sog. Erstattungsbeitrag in derselben Höhe an die Teilnehmergeinschaft des Flurbereinigungsverfahrens zu leisten hatte.
- 5** Die zugeteilten Forstflächen hatte der Kläger als Abfindung für in das Flurbereinigungsverfahren eingebrachte land- und forstwirtschaftliche Grundstücke erhalten, die zu seinem Privatvermögen gehörten. Die vorläufige Einweisung in den Besitz der Forstflächen erfolgte mit Verfügung der zuständigen Flurbereinigungsbehörde zum 31. März 1998.
- 6** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) verneinte die Rücklagenübertragung auf die Forstflächen. Es fehle an einem Anschaffungsvorgang, da die Forstflächen aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingelegt worden seien. In das Flurbereinigungsverfahren seien nur Flächen des Privatvermögens des Klägers eingebracht worden. Die Eigenschaft als Privatvermögen habe sich, ausgehend von dem dem Flurbereinigungsverfahren zu Grunde liegenden Surrogationsprinzip, zunächst auch an den Forstflächen fortgesetzt, mit denen der Kläger abgefunden worden sei. Erst danach seien diese als notwendiges Betriebsvermögen in den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Klägers eingelegt worden. In Höhe von 97.089 DM sei die Rücklage daher zum 30. Juni 1998 gewinnerhöhend aufzulösen. Zuzüglich der in § 6b Abs. 7 EStG vorgesehenen Verzinsung von 6 % p.a. ergebe dies eine Gewinnerhöhung von 102.914 DM im Wirtschaftsjahr 1997/98, welche je zur Hälfte in den beiden Streitjahren zu berücksichtigen sei.
- 7** Die gegen die entsprechenden Änderungsbescheide nach Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg.
- 8** Zur Begründung hat das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen ausgeführt, dass ein Anschaffungsvorgang im

Betriebsvermögen des Klägers zu bejahen sei. Der Kläger habe die dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnenden Forstflächen durch Hingabe von Privatgrundstücken im Wege des Tausches, also eines anschaffungsähnlichen Vorgangs, erhalten. Zu keinem Zeitpunkt seien die Forstflächen Bestandteil des Privatvermögens geworden, so dass eine Einlage in das Betriebsvermögen des Klägers nicht vorliegen könne. Es fehle aufgrund der unterschiedlichen Qualifikation des in die Flurbereinigung eingebrachten Grundbesitzes im Verhältnis zum hierbei erworbenen Grundbesitz an dem steuerrechtlich möglichen Vorliegen einer Surrogation. Für die Annahme eines Anschaffungsvorgangs im Betriebsvermögen spreche auch, dass nicht sämtliche der erhaltenen Grundstücke Bestandteil des Flurbereinigungsverfahrens gewesen seien. Die zivilrechtlich vorliegende Surrogation könne im vorliegenden Fall nicht zu einem anderen, für den Kläger schädlichen Ergebnis führen. Denn die Berücksichtigung dieses Rechtsgebildes durch die Rechtsprechung habe in Fällen der Flurbereinigung ausschließlich eine für Steuerpflichtige begünstigende Regelung unter Billigkeitsgesichtspunkten herbeiführen sollen.

- 9 Die vollständigen Entscheidungsgründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 604 abgedruckt.
- 10 Mit der dagegen eingelegten Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 11 Das FA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Zur Begründung berufen sie sich im Wesentlichen darauf, dass die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar sei. Im Streitfall bestehe die Besonderheit, dass die in das Flurbereinigungsverfahren eingebrachten Grundstücke Privatvermögen des Klägers und die erhaltenen Forstflächen zwingend dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen gewesen seien. Mit dem FG sei davon auszugehen, dass die erhaltenen Grundstücke zu keinem Zeitpunkt Privatvermögen geworden seien und mithin eine Einlage aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen ausscheide. Eine Einlage in das Betriebsvermögen könne allenfalls hinsichtlich des Abfindungsanspruchs des Klägers auf Grund der von ihm in das Flurbereinigungsverfahren eingebrachten Grundstücke anzunehmen sein. Zudem sei nicht nachvollziehbar, warum das FA bezüglich des Holzbestandes eine Anschaffung bejahe, dies bei dem Grund und Boden aber ausschließe.

Entscheidungsgründe

- 14 II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15 Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Kläger kann die § 6b-Rücklage nicht auf die Forstflächen übertragen, mit denen er im Flurbereinigungsverfahren abgefunden worden ist.
- 16 1. Gemäß § 6b Abs. 3 EStG können Steuerpflichtige, wenn sie bei Veräußerung in § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG aufgeführter Wirtschaftsgüter eine gewinnmindernde Rücklage gebildet haben, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter in § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG genannter Wirtschaftsgüter, die in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt worden sind, einen Betrag bis zur Höhe der Rücklage abziehen. Im Gegenzug ist die Rücklage insoweit aufzulösen. Sind keine Reinvestitionsobjekte angeschafft oder hergestellt worden und ist die Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.
- 17 a) Die Übertragung der Rücklage kommt nur dann in Betracht, wenn ein Reinvestitionsobjekt i.S. des § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG bis zum Ablauf der vierjährigen Reinvestitionsfrist angeschafft oder hergestellt wird (§ 6b Abs. 3 Satz 2 EStG). Anschaffung i.S. des § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG ist der entgeltliche Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut. Keine Anschaffung oder ein anschaffungsähnlicher Vorgang ist demgegenüber die Einlage eines Wirtschaftsgutes aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen (Senatsurteil vom 23. April 2009 IV R 9/06, BFHE 225, 15, m.w.N).

- 18** b) Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, dass die Forstflächen durch einen anschaffungsähnlichen, entgeltlichen Vorgang im Rahmen des Flurbereinigungsverfahrens in das Betriebsvermögen gelangt sind. Das Flurbereinigungsverfahren wird vielmehr vom Surrogationsprinzip beherrscht, was einen entgeltlichen Erwerb i.S. des § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG ausschließt. Mangels Anschaffung sind die Forstflächen vielmehr in das Betriebsvermögen eingelegt worden.
- 19** aa) Die rechtliche Würdigung des FG basiert ganz ersichtlich auch auf der Annahme, dass der Kläger mit Grundstücken abgefunden worden sei, die nicht Bestandteil des Flurbereinigungsverfahrens gewesen seien. Diese Annahme des FG beruht auf der Einlassung der Kläger im Klageverfahren, sie ist aber nicht durch tatsächliche Feststellungen gedeckt und deshalb für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO nicht bindend. Aus den von dem FG in Bezug genommenen Verwaltungsvorgängen des Flurbereinigungsverfahrens ist vielmehr zu entnehmen, dass die abgefundenen Grundstücke zu dem Flurbereinigungsverfahren zugezogen worden sind. Diese sind nämlich in der Liste der Abfindungen (Bl. 35 ff. FG-Akte) aufgeführt und auch entsprechend den §§ 27 ff. des Flurbereinigungs-gesetzes (FlurbG) in die Wertermittlung einbezogen worden (Bl. 30 ff. FG-Akte). Gegenstand dieser Verzeichnisse können aber nur Grundstücke sein, die an dem Flurbereinigungsverfahren teilnehmen. Eine Abfindung mit Grundstücken außerhalb des Flurbereinigungsverfahrens ist nur in den eng begrenzten Ausnahmefällen des § 44 Abs. 6 und Abs. 7 FlurbG denkbar. Ein solcher Ausnahmefall lag im Streitfall ersichtlich nicht vor. Auch ein freiwilliger Landtausch, der nach den §§ 103a ff. FlurbG unter Leitung der Flurbereinigungsbehörde durchgeführt werden kann, ist im Streitfall nicht erfolgt. Davon zu unterscheiden ist der allerdings nicht entscheidungserhebliche Umstand, dass die Kläger offensichtlich erst anlässlich der Anhörung gemäß § 5 FlurbG darauf hingewirkt haben, dass die Forstflächen in das Flurbereinigungsverfahren mit einbezogen worden sind, um ihnen als Abfindungsgrundstück zugeteilt werden zu können.
- 20** bb) Das Flurbereinigungsverfahren ist, insoweit vergleichbar mit dem baurechtlichen Umlegungsverfahren, ein gesetzlich geregelter Grundstückstausch, welcher der Verbesserung der Produktions- und Arbeitsbedingungen in der Land- und Forstwirtschaft sowie der Förderung der allgemeinen Landeskultur und Landesentwicklung dient (§ 1 FlurbG). Es wird beherrscht von dem Grundsatz der wertgleichen Abfindung unter besonderer Berücksichtigung der betriebswirtschaftlichen Verhältnisse der Teilnehmer. Nach § 44 FlurbG ist jeder Teilnehmer des Flurbereinigungsverfahrens für seine Grundstücke unter Berücksichtigung der nach § 47 FlurbG vorgenommenen Abzüge mit Land von gleichem Wert abzufinden. Um die Teilnehmer mit Land von gleichem Wert abfinden zu können, ist der Wert der alten Grundstücke zu ermitteln, wobei dies in der Weise zu erfolgen hat, dass der Wert der Grundstücke eines Teilnehmers im Verhältnis zu dem Wert aller Grundstücke des Flurbereinigungsgebietes zu bestimmen ist (§§ 27 ff. FlurbG). Die Abfindung erfolgt grundsätzlich als Landabfindung, lediglich unvermeidbare Mehr- oder Minderausweisungen von Land sind in Geld auszugleichen (§ 44 Abs. 3 FlurbG).
- 21** Ungeachtet eines etwaigen Wertausgleichs im vorgenannten Sinne sind der in das Flurbereinigungsverfahren eingebrachte Grundbesitz und der als Abfindung erlangte Grundbesitz als wirtschaftlich identisch zu werten. Insoweit kann nichts anderes gelten als für das baurechtliche Umlegungsverfahren (vgl. dazu Senatsurteil in BFHE 225, 15). Beide Verfahren werden in gegenständlicher Hinsicht durch das Surrogationsprinzip beherrscht. Ihnen liegt der Gedanke einer ungebrochenen Fortsetzung des Eigentums an einem "verwandelten" Grundstück zugrunde (§ 68 FlurbG). Eine Änderung des Eigentumsrechts tritt nicht in der Person des Eigentümers, sondern im Gegenstand des Eigentums ein. Das Abfindungsgrundstück stellt in diesem Sinne --unter dem Leitgedanken der Wertgleichheit der Abfindung-- das eingebrachte Grundstück in verwandelter Gestalt dar (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 13. Januar 1983 III ZR 118/81, BGHZ 86, 226).
- 22** Wegen des Surrogationsprinzips kann die Landabfindung, hier die Forstflächen, nicht als Grundstückserwerb angesehen werden. Dies hat die einkommensteuerrechtliche Folge, dass zum einen keine Gewinnrealisierung nach Tauschgrundsätzen eintritt und damit keine Anschaffung eines Reinvestitionsobjekts i.S. des § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG vorliegt. Zum anderen setzt sich die etwaige Betriebsvermögenseigenschaft des eingebrachten Grundbesitzes an den erlangten Grundstücken unverändert fort (für das Umlegungsverfahren: Senatsurteil vom 23. September 2009 IV R 70/06, BFHE 226, 517, BStBl II 2010, 270, m.w.N.).
- 23** Umgekehrt folgt daraus aber ebenso, dass sich die Privatvermögenseigenschaft eines eingebrachten Grundstücks an dem erlangten Grundstück ebenfalls erst einmal fortsetzt. Eine nunmehr beabsichtigte oder sogar allein mögliche betriebliche Nutzung des Grundstücks muss dann ebenfalls durch eine Überführung des Grundstücks aus dem Privat- in das Betriebsvermögen erfolgen. Dies kann, da, wie dargelegt, ein Erwerbsvorgang nicht vorliegt, nur mittels Einlage des Grundstücks in das Betriebsvermögen verwirklicht werden. Allein die Überführung des

Grundstücks vom Privat- in das Betriebsvermögen kann deshalb ungeachtet der Besonderheiten des Flurbereinigungsverfahrens, anders als das FG meint, keinen Erwerbstatbestand begründen.

- 24** Ebenso wenig enthält die Rechtsprechung, soweit sie auf das zivilrechtliche Surrogationsprinzip abstellt, Billigkeitsaspekte. Auch das von dem FG insoweit exemplarisch herangezogene Senatsurteil vom 13. März 1986 IV R 1/84 (BFHE 146, 538, BStBl II 1986, 711) gibt für eine derartige Deutung keinen Anlass. Die Anwendung des Surrogationsprinzips negiert auch keinen Anschaffungsvorgang zum Nachteil des Steuerpflichtigen. Die Negation eines Anschaffungsvorgangs setzt einen solchen voraus. Daran fehlt es aber regelmäßig im Flurbereinigungsverfahren.
- 25** cc) Neben der dem Surrogationsprinzip folgenden Grundstücksabfindung eröffnet das Flurbereinigungsverfahren dem einzelnen Teilnehmer aber auch die Möglichkeit, statt in Land ganz oder teilweise in Geld abgefunden zu werden (§ 52 Abs. 1 FlurbG). Dieser Verzicht auf Landabfindung ist nicht nur zugunsten der Teilnehmergeinschaft, sondern auch zugunsten eines Dritten möglich (§ 52 Abs. 3 Satz 2 FlurbG). Insoweit lässt das Flurbereinigungsverfahren ebenso wie das baurechtliche Umlegungsverfahren Raum für verschiedene Dispositionen der betroffenen Grundstückseigentümer. Durch derartige einvernehmliche Regelungen wird das dem Flurbereinigungsverfahren innewohnende Tauschelement durch ein Element des Kaufs bzw. des Hinzuerwerbs erweitert (vgl. zum insoweit vergleichbaren Umlegungsverfahren: Senatsurteil in BFHE 226, 517, BStBl II 2010, 270). Eine derartige Landabfindung in Geld hat im Streitfall indes nicht stattgefunden. Die von dem Kläger gezahlte Abfindung wurde ausschließlich für den Holzbestand geleistet. Dies beruhte auf dem Umstand, dass für die Wertermittlung der ins Flurbereinigungsverfahren eingebrachten Grundstücke als Grundlage für die angestrebte Landabfindung nur der "nackte" Grund und Boden bewertet wird. Die wesentlichen Bestandteile des Grund und Bodens, wozu auch der Holzbestand gehört, werden gemäß §§ 50 Abs. 2, 85 Nr. 8 FlurbG gesondert abgefunden. Soweit bezüglich des eingebrachten Holzbestandes die Abfindung in Holzwerten erfolgt, greifen wieder die Surrogationsgrundsätze. Soweit, wie im Streitfall, die Abfindung in Geld erfolgt, liegt dem ein Erwerbsgeschäft zu Grunde. Zu Recht hat das FA deshalb die Rücklagenübertragung in Höhe der Abfindungszahlung für den Holzbestand anerkannt.
- 26** dd) Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Dem Kläger sind sämtliche Grundstücke, auch die in Streit stehenden Forstflächen, gemäß § 44 FlurbG als so genannte Landabfindung zugeteilt worden. Da die zugeteilten Grundstücke mit den eingebrachten Grundstücken wirtschaftlich identisch sind, fehlt es an einer Anschaffung i.S. des § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG. Das FA hat eine Übertragung der Rücklage auf die zugeteilten Forstflächen daher zu Recht abgelehnt.
- 27** 2. Gleichwohl wäre die zum 30. Juni 1997 gebildete Rücklage grundsätzlich nicht zum 30. Juni 1998 aufzulösen gewesen, da der vierjährige Reinvestitionszeitraum zu diesem Bilanzstichtag noch nicht abgelaufen war. Die Kläger haben aber auf entsprechende Anfrage des Berichterstatters mitgeteilt, dass für den Fall, dass der erkennende Senat der Revision des Beklagten folgen sollte, es bei der gewinnerhöhenden Rücklagenauflösung im Wirtschaftsjahr 1997/98 verbleiben sollte, um weitere Gewinnerhöhungen gemäß § 6b Abs. 7 EStG zu vermeiden (zur Befugnis, die Rücklage während des Reinvestitionszeitraums gewinnerhöhend aufzulösen: Senatsurteil vom 17. September 1987 IV R 8/86, BFHE 151, 139, BStBl II 1988, 55).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de