

Urteil vom 14. July 2016, IV R 19/13

Aufgabe eines landwirtschaftlichen Betriebs durch Übertragung der Grundstücke auf mehrere Erben

ECLI:DE:BFH:2016:U.140716.IVR19.13.0

BFH IV. Senat

EStG § 16 Abs 3, EStG § 6 Abs 3, EStG § 13, EStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 19. March 2013, Az: 1 K 1729/11

Leitsätze

1. NV: Gegenstand der Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG ist die betriebliche Sachgesamtheit in dem Umfang, den sie im Zeitpunkt des wirtschaftlichen Übergangs hat. Vorherige Veränderungen des Betriebsvermögens, etwa in Gestalt von Entnahmen oder Veräußerungen, stehen der Buchwertfortführung nicht entgegen, sofern diese nicht den Untergang der Sachgesamtheit als funktionsfähige betriebliche Einheit bewirkt haben .
2. NV: Besteht der Betrieb in der Hand des Übertragenden nicht aus mehreren Teilbetrieben, existiert nur eine zum Buchwert übertragbare Sachgesamtheit .
3. NV: Ein landwirtschaftlicher Betrieb wird aufgegeben, wenn die landwirtschaftlichen Flächen nach dem Tod des Betriebsinhabers auf die Erben aufgeteilt oder wenn im Wege vorweggenommener Erbfolge die Betriebsgrundstücke auf mehrere nicht mitunternehmerschaftlich verbundene Einzelrechtsnachfolger übertragen werden .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 20. März 2013 1 K 1729/11 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger sind Gesamtrechtsnachfolger ihrer während des Revisionsverfahrens verstorbenen Mutter (M). Diese war ihrerseits gemeinsam mit ihrem Sohn, dem Kläger zu 1., Erbin ihres im Jahr 1987 verstorbenen Ehemanns (K). K hatte bis zu seinem Tod einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, der aus verpachteten Ackerflächen und selbst bewirtschafteten Weinbauflächen bestand. Nach dem Tod von K erklärte M weiter Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in ihren Einkommensteuererklärungen.
- 2 Durch eine Anzeige des Notars erfuhr der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon, dass die aus M und dem Kläger zu 1. bestehende Erbengemeinschaft das unbebaute Grundstück B-Straße mit Vertrag vom 11. Dezember 2006 für 152.000 € verkauft hatte. Nachdem die Erbengemeinschaft trotz Aufforderung des FA für das Jahr 2006 (Streitjahr) keine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte 2006 abgegeben hatte, erließ das FA gegenüber der Erbengemeinschaft unter dem 18. November 2008 einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid für das Jahr 2006 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, in dem Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von ... € festgestellt wurden. Diese Einkünfte ergaben sich ausschließlich aus der Veräußerung des Grundstücks, die folgendermaßen berechnet und als Gewinn des Wirtschaftsjahrs 2006/2007 je zur Hälfte den Jahren 2006 und 2007 zugerechnet wurden:

3

Veräußerungspreis	152.000 €
abzgl. Buchwert nach § 55 des Einkommensteuergesetzes (EStG)	... €
Gewinn	... €

- 4 Die Erbengemeinschaft erhob hiergegen Einspruch mit der Begründung, das Grundstück habe zum Privatvermögen gehört. Unter dem 14. April 2011 erging ein nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderter Feststellungsbescheid für 2006, in dem die Einkünfte um den Gewinn aus der Verpachtung von zum Betriebsvermögen gerechneten Grundstücken von 270 € (1/2 von 540 € im Wirtschaftsjahr 2006/2007) erhöht wurden. Mit Einspruchsentscheidung vom 12. Mai 2011 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.
- 5 Mit dem verkauften Grundstück hatte es folgende Bewandtnis:

Das Grundstück B-Straße ging 1976 zusammen mit zwei anderen Baugrundstücken aus der Umlegung des damaligen Ackergrundstücks A-Straße hervor. Jenes Ackergrundstück war Bestandteil des seit dem Tod des Vaters von K (J) im Jahr 1968 von der Mutter (P) fortgeführten Betriebs. P hatte dieses Grundstück im Jahr 1973 auf ihren Sohn K und ihre Tochter zu je 1/2 Miteigentumsanteil übertragen. Ob das Grundstück von P selbst bewirtschaftet wurde oder ob es ab 1968 an den Bauern H verpachtet war, ist zwischen den Beteiligten streitig. Vor 1968 war das Grundstück allerdings unstrittig von J selbst bewirtschaftet worden.
- 6 Die Einkünfte des K aus Land- und Forstwirtschaft wurden seit 1973 nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG ermittelt. In den Anlagen L zu den Einkommensteuererklärungen von K und M ab 1973 wurden keine verpachteten Flächen angegeben. Erst seit 1979 wurden alle Ackerflächen als verpachtet erklärt. Die Kläger tragen vor, die betreffende Ackerfläche sei seit 1968 an den Landwirt H bzw. später an dessen Sohn verpachtet gewesen.
- 7 Die Klage, mit der weiter geltend gemacht wurde, das verkaufte Grundstück sei nicht Betriebsvermögen gewesen, wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab. Das Grundstück B-Straße sei im Zeitpunkt des Verkaufs Betriebsvermögen der Erbengemeinschaft gewesen. Das Vorgängergrundstück A-Straße sei mit der Übertragung von P auf ihre Kinder nicht Privatvermögen geworden. Aus den Einkommensteuererklärungen der Eheleute ergebe sich, dass in den Veranlagungszeiträumen 1970 bis 1972 Zupachtungen von P stattgefunden hätten. Ab dem Veranlagungszeitraum 1973 sei ein Zugang der selbst bewirtschafteten Eigentumsfläche in Höhe von 1,5 ha erklärt und die selbst bewirtschaftete Fläche mit 5,25 ha angegeben worden. Dieser Zugang sei mit den von P durch Schenkung erworbenen Eigentumsflächen zu erklären. In dieser als selbst bewirtschaftetes Eigentum angegebenen Fläche sei auch der Anteil an der Fläche A-Straße enthalten; nur so seien die Flächenangaben zu erklären.
- 8 Im weiteren Verlauf des Verfahrens ist unter dem 24. Mai 2013 ein geänderter Feststellungsbescheid für 2006 ergangen, mit dem der Gewinn um Erschließungskosten für das Grundstück vermindert und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf ... € festgestellt worden sind.
- 9 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 10 Sie beantragen,
das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und den Bescheid für 2006 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 24. Mai 2013 mit der Maßgabe abzuändern, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf 270 € festgestellt werden.
- 11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision ist zulässig und begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im zweiten Rechtsgang sind noch Feststellungen zur Höhe des Teilwerts des im Streitjahr veräußerten Grundstücks bei dessen Einlage in das Betriebsvermögen im Jahr 1973 zu treffen.

- 13** 1. Die Revision ist zulässig.
- 14** Der Zulässigkeit der Revision steht nicht entgegen, dass in der Revisionsbegründung vom 16. Juli 2013 kein ausdrücklicher Revisionsantrag gestellt worden ist.
- 15** Nach § 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO muss die Revisionsbegründung die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (Revisionsanträge). Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung kann auf einen förmlichen Revisionsantrag aber verzichtet werden, wenn sich aus der Revisionsbegründung das Prozessbegehren des Revisionsklägers unzweifelhaft ergibt (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Juli 2013 X R 31/12, BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015, Rz 20; vom 22. Oktober 2015 IV R 7/13, BFHE 251, 335, BStBl II 2016, 219, Rz 17). Im Streitfall geht aus der Revisionsbegründung das Prozessbegehren, im Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft um den Gewinn aus der Veräußerung des in Rede stehenden Bauplatzes zu vermindern, deutlich hervor.
- 16** 2. Die Revision ist auch begründet.
- 17** a) Das angefochtene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 FGO).
- 18** Das FG hat über den Gewinnfeststellungsbescheid für 2006 vom 14. April 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. Mai 2011 entschieden. An dessen Stelle ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 24. Mai 2013 getreten, der nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos geworden und aufzuheben (vgl. BFH-Urteil vom 28. Mai 2015 IV R 27/12, BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837).
- 19** b) Das FG hat im Ergebnis zu Recht angenommen, dass der Bauplatz B-Straße zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen der Erbengemeinschaft gehört hat.
- 20** aa) Das Grundstück kann nicht unter Fortführung des damaligen Buchwerts aus dem ursprünglich von J und nach dessen Tod von seiner Erbin P geführten Betrieb in das Betriebsvermögen des K übergegangen sein. Die Grundstücksfläche, aus der später der Bauplatz B-Straße hervorgegangen ist, gehörte ursprünglich zu dem landwirtschaftlichen Betrieb des J und nach seinem Tod im Jahr 1968 zu dem landwirtschaftlichen Betrieb seiner Erbin P. Dieser Betrieb ist durch die Übertragung der landwirtschaftlichen Grundstücke im Umfang von 1 007 qm auf die Tochter, im Umfang von 10 752 qm auf den Sohn K sowie des Grundstücks A-Straße mit einer Größe von 6 285 qm auf die beiden Kinder zu Bruchteilseigentum zerschlagen und damit von P aufgegeben worden. Das Grundstück wurde dadurch zu Privatvermögen und ist als solches auf K übertragen worden.
- 21** (1) Nach der Rechtsprechung des Senats wird ein landwirtschaftlicher Betrieb aufgegeben, wenn die landwirtschaftlichen Flächen nach dem Tod des Betriebsinhabers auf die Erben aufgeteilt (BFH-Urteil vom 26. September 2013 IV R 16/10) oder wenn im Wege vorweggenommener Erbfolge die Betriebsgrundstücke auf mehrere nicht mitunternehmerschaftlich verbundene Einzelrechtsnachfolger übertragen werden (BFH-Urteil vom 16. Dezember 2009 IV R 7/07, BFHE 228, 59, BStBl II 2010, 431). Von einer solchen Betriebszerschlagung ist die Übertragung eines durch Entnahme von Grundstücken zur Abfindung von weichenden Erben verkleinerten Betriebs abzugrenzen, die nach § 6 Abs. 3 EStG (früher und im hier zu beurteilenden Jahr noch geltend: § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV a.F.--) unter Fortführung der Buchwerte stattfindet. Gegenstand der Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG bzw. § 7 Abs. 1 EStDV a.F. ist die betriebliche Sachgesamtheit in dem Umfang, den sie im Zeitpunkt des wirtschaftlichen Übergangs hat. Vorherige Veränderungen des Betriebsvermögens, etwa in Gestalt von Entnahmen oder Veräußerungen, stehen der Buchwertfortführung nicht entgegen, sofern diese nicht den Untergang der Sachgesamtheit als funktionsfähige betriebliche Einheit bewirkt haben (BFH-Urteile vom 2. August 2012 IV R 41/11, BFHE 238, 135, und vom 9. Dezember 2014 IV R 29/14, BFHE 247, 449).
- 22** (2) Bei Anwendung dieser Grundsätze ist die Annahme des FG, P habe zwei Betriebe übertragen, nämlich einen selbst bewirtschafteten Betrieb auf K und einen Verpachtungsbetrieb bestehend aus der Parzelle A-Straße auf beide Kinder als Mitunternehmer, rechtsfehlerhaft. Besteht der Betrieb in der Hand des Übertragenden nicht aus mehreren Teilbetrieben, existiert nur eine zum Buchwert übertragbare Sachgesamtheit. Es ist danach ausgeschlossen, dass von P zwei Betriebe zum Buchwert übertragen wurden, denn P und deren Rechtsvorgänger J hatten nur einen

Betrieb, der auch nicht aus mehreren Teilbetrieben bestand. Nach den getroffenen Feststellungen geht der Senat vielmehr davon aus, dass keine betriebliche Sachgesamtheit übertragen worden ist. Die auf K übertragenen Grundstücke machten nur etwa 65 % der gesamten Grundstücksfläche aus, die ihrerseits wiederum teils Weinbaufläche und teils Ackerland war. Bewegliche Wirtschaftsgüter wurden ausweislich des Vertrags nicht mit übertragen. Die Hofstelle konnte zudem von K nicht als Betriebsleiterwohnung genutzt werden, weil sich P an dem gesamten Wohnraum im Erdgeschoss ein lebenslanges Nutzungsrecht vorbehalten hatte. Ausgeschlossen werden kann andererseits auch, dass P einen verkleinerten Betrieb zurückbehalten hat, denn P verblieben keine betrieblich genutzten Grundstücke mehr. Angesichts dieser Umstände muss davon ausgegangen werden, dass eine betriebliche Sachgesamtheit, sofern sie im Zeitpunkt der Übertragung überhaupt noch bestanden hat, spätestens mit der gespaltenen Übertragung sämtlicher Betriebsgrundstücke untergegangen ist.

- 23** bb) Der ideelle Anteil von K an dem Grundstück A-Straße kann dann nur durch eine Einlage zu dessen Betriebsvermögen geworden sein. Von einer solchen Einlage ist auszugehen, wenn K das Grundstück nach der Übertragung von P selbst bewirtschaftet hat.
- 24** (1) Über die Frage, ob das Ackergrundstück nach 1973 von K selbst bewirtschaftet wurde oder ob es auf der Grundlage eines Pachtvertrags von dem Landwirt H bewirtschaftet wurde, besteht zwischen den Verfahrensbeteiligten Streit. Zweifel an einer Einlage durch Selbstbewirtschaftung müssten zu Lasten des FA gehen, weil es daraus die Betriebsvermögenszugehörigkeit des im Streitjahr verkauften Baugrundstücks ableitet.
- 25** (2) Für den erkennenden Senat bestehen jedoch keine solchen Zweifel. Denn er ist nach § 118 Abs. 2 FGO an die nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffene Feststellung gebunden, dass eine Eigenbewirtschaftung durch K stattgefunden hat. Die vom FG unter ausführlicher Auseinandersetzung mit den Angaben in den eindeutig und zeitnah ausgefüllten Einkommensteuererklärungen von K und M für das Jahr 1973 und die Folgejahre, der Entwicklung der Flächenangaben in den zuvor abgegebenen Einkommensteuererklärungen, den Bezeichnungen der verpachteten Flächen in der Urkunde des Pachtvertrags aus dem Jahr 1971 und der ausdrücklichen Übernahme der Ausführungen in der Einspruchsentscheidung gemäß § 105 Abs. 5 FGO angestellte Würdigung der Tatsachen und Beweismittel ist möglich, wenn nicht sogar naheliegend. Sie verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze und ist deshalb für den erkennenden Senat bindend.
- 26** cc) Ist das Grundstück danach durch Einlage zu Betriebsvermögen von K geworden, war auch die im Streitjahr veräußerte Parzelle noch Betriebsvermögen der ungeteilten Erbengemeinschaft von M und dem Kläger zu 1. Die Einbeziehung der Ackerfläche in das Baulandumlegungsverfahren ändert an der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen nichts. Vielmehr setzt sich die Betriebsvermögenseigenschaft im Wege der Surrogation an den aus der Umlegung hervorgegangenen Grundstücken fort (vgl. BFH-Urteil vom 23. September 2009 IV R 70/06, BFHE 226, 517, BStBl II 2010, 270). Das 1976 in Erfüllung des Sollanspruchs zugeteilte Grundstück B-Straße war danach von Anfang an Betriebsvermögen von K. Da Tatsachen, aus denen sich eine spätere Entnahme ergeben könnte, nicht ersichtlich sind, blieb die Parzelle ungeachtet späterer Verpachtung des Ackerlands Betriebsvermögen des K, war auch noch im Zeitpunkt der Gesamtrechtsnachfolge nach K Betriebsvermögen und behielt diese Eigenschaft mangels Betriebsaufgabe durch die Erbengemeinschaft bis zur Veräußerung im Streitjahr bei.
- 27** c) Der Gewinn aus der Grundstücksveräußerung ist der Besteuerung nicht nach Treu und Glauben oder aus Billigkeitsgründen entzogen.
- 28** aa) Dem Einwand der Kläger, das FA setze sich zu seinem vorherigen Verhalten in Widerspruch, weil es die in den Jahren 1986 und 1987 erzielten Erlöse aus der Veräußerung der anderen, ebenfalls aus der Baulandumlegung erhaltenen Parzellen dem steuerlichen Privatvermögen zugeordnet habe, ist nicht zu folgen. Aus der Behandlung der Veräußerungen der anderen Grundstücke ergibt sich nicht, dass das FA beim streitgegenständlichen Grundstück in gleicher Weise handeln müsste. Nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (§ 25 Abs. 1 EStG) hat das FA in jedem Veranlagungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen. Dieser Grundsatz schließt daher die Bildung eines Vertrauenstatbestands aus, der über die im Steuerbescheid für ein Veranlagungsjahr zugrunde gelegte Entscheidung hinausgeht (BFH-Urteil in BFHE 251, 335, BStBl II 2016, 219, Rz 36, m.w.N.).
- 29** bb) Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass sich die Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns im Streitfall nicht aus der im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 15. März 1979 IV B 2-S 2135-2/79 (BStBl I 1979, 162) enthaltenen Billigkeitsregelung ergibt.
- 30** (1) Nach dieser Billigkeitsregelung, die durch das BMF-Schreiben vom 28. Juli 1983 IV B 2-S 2135-6/83 (BStBl I

1983, 383; s. aber auch die Aufhebung mit Ablauf des Jahres 1998 durch das BMF-Schreiben vom 20. März 1998 IV B 2-S 2135-4/98, BStBl I 1998, 356) bestätigt worden ist, galt ein Wirtschaftsgut, das zum notwendigen Betriebsvermögen eines Land- und Forstwirts gehörte, der seinen Gewinn durch Vollschätzung, durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG oder nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG ermittelte, und das aufgrund einer Nutzungsänderung nicht mehr dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen war, als steuerfrei entnommen, wenn es nach der Nutzungsänderung nicht zum notwendigen Privatvermögen gehörte.

- 31** (2) Das FA hat eine Anwendung dieser Billigkeitsregelung im Streitfall zu Recht abgelehnt. Der sachliche Anwendungsbereich des BMF-Schreibens in BStBl I 1979, 162 betrifft nicht die Fälle, in denen das Wirtschaftsgut nach einer Entnahme --wie hier-- zum notwendigen Privatvermögen gehörte. Die Billigkeitsregelung kann zudem nur in solchen Fällen Wirkung entfalten, in denen die Finanzverwaltung in Steuerbescheiden nachteilige Folgen aus einer vermeintlichen Zwangsentnahme durch Nutzungsänderung gezogen hatte (BFH-Urteil vom 7. November 1996 IV R 69/95, BFHE 182, 56, BStBl II 1997, 245, unter 2.c der Gründe). Auch daran fehlt es im Streitfall.
- 32** 3. Die Sache ist noch nicht spruchreif. Der Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks hängt nach den vorstehenden Ausführungen nicht von dem Wert nach § 55 EStG, sondern von dem Einlagewert im Jahr 1973 (Teilwert, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) ab. Das FG hat --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- Feststellungen zur Höhe des Werts des Grundstücks im Zeitpunkt der Einlage bisher nicht getroffen. Durch die Zurückverweisung erhält es Gelegenheit, die erforderlichen Feststellungen nachzuholen.
- 33** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de