

Beschluss vom 20. April 2020, VI S 9/19 (PKH)

Aufgabe eines landwirtschaftlichen Betriebs durch Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen - Abgrenzung zur Betriebsverkleinerung

ECLI:DE:BFH:2020:B.200420.VIS9.19.0

BFH VI. Senat

EStG § 6 Abs 3, EStG § 13, EStG § 14 S 2, EStG § 16 Abs 3, EStG § 14a Abs 4, FGO § 142 Abs 1, ZPO § 114 Abs 1 S 1, EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG VZ 2013

Leitsätze

1. NV: Ein landwirtschaftlicher Betrieb wird mit der Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen an nicht mitunternehmerschaftlich verbundene Dritte aufgegeben (Bestätigung des BFH-Urteils vom 16.11.2017 - VI R 63/15, BFHE 260, 138).
2. NV: Die taggleiche Übertragung des funktional wesentlichen Betriebsvermögens im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf verschiedene Rechtsnachfolger steht der Annahme einer Übertragung eines durch Entnahme von Grundstücken zur Abfindung von weichenden Erben verkleinerten Betriebs, die nach § 6 Abs. 3 EStG unter Fortführung der Buchwerte stattfindet, grundsätzlich entgegen.

Tenor

Der Antrag wird abgelehnt.

Die Entscheidung ergeht gerichtsgebührenfrei.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Antragstellerin (Antragstellerin) war Inhaberin eines landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs, den sie von ihrem im Jahr 2007 verstorbenen Ehemann geerbt hatte. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom ...2013 übertrug sie sämtliche zu ihrem Betrieb gehörenden Grundstücke im Wege der vorweggenommenen Erbfolge wie folgt auf ihre Töchter S und H:

Flur	Flurstück	Größe (qm)	Anteil (%)	Übernehmerin
1	1	4 712		S
2	2	11 495		S
3	3	1 718	71,80	S
4	4	2 487		S
5	5	8 929		S
6	6	11 524	28,20	H
Insgesamt		40 865	100,00	

- 2 Besitz- und Gefahrübergang erfolgten am Tag des Vertragsschlusses. H erklärte sich im Hinblick auf den ihr übertragenen Grundbesitz für abgefunden und verzichtete für sich und ihre Abkömmlinge auf alle Ausgleichs-, Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüche.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) war der Auffassung, die Antragstellerin habe ihren Betrieb durch die Übertragung sämtlicher Betriebsgrundstücke aufgegeben und erfasste im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr (2013) einen Aufgabegewinn in Höhe von ... € bei den Einkünften der Antragstellerin aus Land- und Forstwirtschaft.
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1288 veröffentlichten Gründen ab.
- 5 Mit ihrer Revision, die bei dem beschließenden Senat unter dem Aktenzeichen VI R 24/19 anhängig ist, rügt die Antragstellerin die Verletzung materiellen Rechts. Darüber hinaus hat sie unter Vorlage einer Erklärung über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse die Bewilligung von Prozesskostenhilfe (PKH) beantragt.
- 6 Die Antragstellerin trägt insbesondere vor, der landwirtschaftliche Betrieb sei nicht zerschlagen worden. Vielmehr habe sie den gesamten (verkleinerten) Betrieb unentgeltlich auf S übertragen. Das auf H übertragene Grundstück habe sie (vorher) aus ihrem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommen. Im Übrigen liege eine Betriebsaufgabe auch deshalb nicht vor, weil sie zu keiner Zeit den Entschluss gefasst habe, ihren Betrieb aufzugeben.
- 7 Die Antragstellerin beantragt sinngemäß, ihr für das Revisionsverfahren VI R 24/19 PKH unter Beordnung von ... zu bewilligen.
- 8 Das FA ist der Revision entgegengetreten.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Der Antrag auf Bewilligung von PKH und Beordnung eines Rechtsanwalts wird abgelehnt.
- 10 1. Die beabsichtigte Rechtsverfolgung bietet keine hinreichende Aussicht auf Erfolg.
- 11 Nach § 142 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 114 Abs. 1 Satz 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) erhält ein Beteiligter, der nach seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen die Kosten der Prozessführung nicht, nur zum Teil oder nur in Raten aufbringen kann, auf Antrag PKH, wenn die beabsichtigte Rechtsverfolgung hinreichende Aussicht auf Erfolg bietet und nicht mutwillig erscheint. Die Rechtsverfolgung verspricht hinreichende Aussicht auf Erfolg, wenn für dessen Eintritt bei summarischer Prüfung eine gewisse Wahrscheinlichkeit besteht (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 09.03.2017 - VI S 21/16 (PKH), Rz 11, und vom 15.04.2014 - V S 5/14 (PKH), Rz 5, m.w.N.). Für die Prüfung der hinreichenden Erfolgsaussicht ist unerheblich, dass das FG --wie im Streitfall-- die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen hat (BFH-Beschluss vom 15.07.2014 - III S 19/12 (PKH), Rz 12, m.w.N.).
- 12 Nach diesen Maßstäben kann der Antragstellerin keine PKH bewilligt werden. Die Revision in dem Verfahren VI R 24/19 bietet bei der gebotenen summarischen Prüfung keine hinreichende Aussicht auf Erfolg. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Antragstellerin ihren landwirtschaftlichen Betrieb im Streitjahr aufgegeben hat.
- 13 a) Eine Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und wenn er in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt (BFH-Urteile vom 19.05.2005 - IV R 17/02, BFHE 209, 384, BStBl II 2005, 637, und vom 30.08.2007 - IV R 5/06, BFHE 218, 569, BStBl II 2008, 113). Diese Definition gilt nach § 14 Satz 2 EStG auch für die Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (BFH-Urteile in BFHE 209, 384, BStBl II 2005, 637, und vom 16.12.2009 - IV R 7/07, BFHE 228, 59, BStBl II 2010, 431).
- 14 aa) Ein landwirtschaftlicher (Eigentums-)Betrieb wird mit der Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher

Nutzflächen an Dritte aufgegeben (BFH-Urteil in BFHE 228, 59, BStBl II 2010, 431). Denn der Grund und Boden ist für dessen Betriebsfortführung unerlässlich. Eine Betriebsaufgabe liegt daher insbesondere dann vor, wenn im Wege vorweggenommener Erbfolge die Betriebsgrundstücke auf mehrere nicht mitunternehmerschaftlich verbundene Einzelrechtsnachfolger übertragen werden (Senatsurteile vom 16.11.2017 - VI R 63/15, BFHE 260, 138, Rz 13, und vom 17.05.2018 - VI R 66/15, BFHE 262, 33, Rz 22).

- 15 Nach diesen Maßstäben hat die Antragstellerin ihren ruhenden landwirtschaftlichen Betrieb durch die Übertragung aller zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücke auf S und H, die nicht mitunternehmerschaftlich verbunden waren, aufgegeben. Mit diesen Übertragungen wurde der landwirtschaftliche Betrieb der Antragstellerin seiner Existenzgrundlage vollständig enthoben und als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens aufgelöst.
- 16 Die Betriebsaufgabe war --anders als die Antragstellerin meint-- auch von einem Aufgabewillen getragen. Denn die Antragstellerin hat bewusst und gewollt sämtliche Grundstücke ihres Betriebsvermögens im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf ihre Töchter übertragen und damit ihren Betrieb aufgegeben. Der Umstand, dass die Antragstellerin ihr Verhalten nicht als Betriebsaufgabe angesehen haben will und sie auch die Rechtsfolgen einer Betriebsaufgabe nicht auslösen wollte, steht dem Aufgabewillen nicht entgegen.
- 17 bb) Das FG hat bei der gebotenen summarischen Prüfung ferner zutreffend entschieden, dass die Klägerin nicht einen lediglich verkleinerten Betrieb auf S im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen hat, den diese gemäß § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten hätte fortführen können (zur Abgrenzung zwischen einer Betriebsverkleinerung und einer Betriebszerschlagung s.a. BFH-Urteil vom 14.07.2016 - IV R 19/13, Rz 21).
- 18 (1) Zwar setzt die Übertragung eines Betriebs nach § 6 Abs. 3 EStG nur die Übertragung des (gesamten, funktional wesentlichen) Betriebsvermögens voraus, das im Zeitpunkt der Übertragung existiert (s. BFH-Urteil vom 09.12.2014 - IV R 29/14, BFHE 247, 449, BStBl II 2019, 723, Rz 19, m.w.N.). Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, die zuvor entnommen oder veräußert worden sind, sind nicht mehr Bestandteil des Betriebs. Danach steht es einer Buchwertübertragung des verbliebenen (verkleinerten) Betriebs nicht entgegen, wenn zuvor eine wesentliche Betriebsgrundlage durch Entnahme aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist.
- 19 (2) Eine Entnahme erfordert einen Entnahmewillen und eine Entnahmehandlung. Es muss sich um ein Verhalten handeln, das nach außen den Willen des Steuerpflichtigen erkennen lässt, ein Wirtschaftsgut nicht (mehr) für betriebliche Zwecke im betrieblichen Bereich, sondern für private Zwecke im privaten Bereich zu nutzen, also es nicht mehr zur Erzielung von Betriebseinnahmen, sondern von Privateinnahmen (z.B. aus Vermietung und Verpachtung) oder zu einkommensteuerrechtlich irrelevanten Zwecken einzusetzen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 14.05.2009 - IV R 44/06, BFHE 225, 367, BStBl II 2009, 811, Rz 24, m.w.N.). Die bisherige Nutzung muss sich auf Dauer so ändern, dass das Grundstück seine Beziehung zum Betrieb verliert und dadurch zu notwendigem Privatvermögen wird (BFH-Urteil vom 14.02.2008 - IV R 44/05, BFH/NV 2008, 1156, unter II.3.b aa).
- 20 Eine Entnahmeerklärung kann auch in einem schlüssigen Verhalten liegen, durch das die Verknüpfung des Wirtschaftsguts mit dem Betriebsvermögen erkennbar gelöst wird. Sie muss jedoch unmissverständlich und von einem entsprechenden Entnahmewillen getragen sein (s. u.a. BFH-Urteil vom 07.02.2002 - IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135, unter 3.c, m.w.N.). Dazu muss der Steuerpflichtige die sich aus der Entnahme ergebenden Folgerungen ziehen und regelmäßig den Gewinn aus der Entnahme des Grund und Bodens erklären (BFH-Urteil vom 21.08.1996 - X R 78/93, BFH/NV 1997, 226, unter III.2.a; BFH-Beschluss vom 04.06.2007 - IV B 88/06, BFH/NV 2007, 2088, unter 3.a aa). Eine Erklärung der Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung genügt in der Regel nicht, weil es sich dabei nicht um eine unmissverständliche Kundgabe eines Entnahmewillens, sondern ggf. um eine objektiv unrichtige Einkommensteuererklärung handelt (BFH-Urteil in BFH/NV 2002, 1135, unter 3.b).
- 21 Durch eine Nutzungsänderung ohne Entnahmeerklärung, die nicht zu notwendigem Privatvermögen führt, verlieren ursprünglich landwirtschaftlich genutzte Grundstücke nach ständiger Rechtsprechung ihre Eigenschaft als landwirtschaftliches Betriebsvermögen nur, wenn eine eindeutige Entnahmehandlung vorliegt (BFH-Urteil in BFHE 225, 367, BStBl II 2009, 811, Rz 26). Dies gilt gleichermaßen für buchführende und nichtbuchführende Landwirte (BFH-Urteil in BFHE 225, 367, BStBl II 2009, 811, Rz 25).
- 22 (3) Die Auffassung des FG, dass die Antragstellerin das auf H übertragene Grundstück nicht aus ihrem Betriebsvermögen entnommen hat, entspricht den vorgenannten Rechtsgrundsätzen.
- 23 Das FG hat nicht festgestellt, dass die Antragstellerin vor der Übertragung des Grundstücks auf H am ...2013 durch eine nach außen erkennbare Entnahmehandlung den Willen kundgetan hat, das Grundstück nicht (mehr) für

betriebliche Zwecke im betrieblichen Bereich, sondern für private Zwecke im privaten Bereich, z.B. für die Abfindung der H als Erbin, zu nutzen. Aus den tatsächlichen Feststellungen des FG, an die der Senat auch im Revisionsverfahren nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, ergibt sich keine vom Entnahmewillen getragene Entnahmehandlung der Antragstellerin.

- 24** Soweit die Antragstellerin vorträgt, sie habe sich aufgrund der von ihr eingeholten steuerlichen Beratung bereits vor der Beurkundung am ...2013 bewusst dazu entschieden, einen verkleinerten Betrieb auf S unter steuerpflichtiger Entnahme eines Grundstücks zur Abfindung der H zu übertragen, kann den bindenden tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nicht entnommen werden, dass die Antragstellerin den von ihr nunmehr behaupteten Entnahmewillen durch eine nach außen erkennbare Entnahmehandlung betätigt hat. Im Übrigen ging die Antragstellerin ursprünglich selbst nicht von einer Entnahme des auf H übertragenen Grundstücks aus. Nach ihrem eigenen Vortrag noch im Einspruchsverfahren vertrat sie vielmehr die Auffassung, sie habe auf S und H jeweils landwirtschaftliche Teilbetriebe übertragen. Es kommt hinzu, dass die Antragstellerin auch die sich aus der nunmehr behaupteten Entnahme ergebenden Folgerungen nicht gezogen und den Gewinn aus der (angeblichen) Entnahme des Grund und Bodens in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr, bei deren Anfertigung sie steuerlich beraten war, nicht erklärt hat.
- 25** (4) Die Übereignung des Grundbesitzes an H und S durch den notariell beurkundeten Vertrag vom ...2013 reicht allein nicht aus, um die Übertragung eines um das an H übereignete Grundstück verkleinerten Betriebs auf S anzunehmen, wie das FG ebenfalls zutreffend erkannt hat. Vielmehr steht die taggleiche Übertragung des funktional wesentlichen Betriebsvermögens auf H und S einer Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG grundsätzlich entgegen (s. dazu a. BFH-Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BFHE 238, 135, BStBl II 2019, 715, Rz 19). Dies gilt insbesondere bei der im Streitfall vorliegenden Zerschlagung des Betriebs durch Übereignung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen an nicht mitunternehmerschaftlich verbundene Dritte (s. Senatsurteil in BFHE 260, 138, Rz 13).
- 26** (5) Soweit sich die Antragstellerin auf das BFH-Urteil vom 09.05.1996 – IV R 77/95 (BFHE 180, 391, BStBl II 1996, 476) beruft, ist dieses Urteil zu einer im Streitjahr nicht mehr geltenden Rechtslage ergangen.
- 27** Zwar hat der BFH dort entschieden, dass bei einer Abfindung weichender Erben im zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsübertragung der bestehende Betrieb von dem Übernehmer, wenn auch in verkleinertem Umfang, fortgeführt werde, während der Übergeber seine betriebliche Tätigkeit endgültig einstelle. Die Übertragung umfasse auch alle wesentlichen Betriebsgrundlagen, weil das zur Abfindung des weichenden Erben vorgesehene Grundstück von Gesetzes wegen jedenfalls insoweit außer Betracht zu bleiben habe, als seine Veräußerung oder Entnahme nach § 14a Abs. 4 EStG steuerfrei sei. Der Regelungszweck des § 14a Abs. 4 EStG, die Hofnachfolge zu erleichtern, gebiete es, § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (heute § 6 Abs. 3 EStG) neben § 14a Abs. 4 EStG anzuwenden. Das Abfindungsgrundstück sei keine wesentliche Grundlage des zu übertragenden Betriebs.
- 28** § 14a Abs. 4 EStG galt jedoch nur für Veräußerungen und Entnahmen von Grund und Boden vor dem 01.01.2006. Aus § 14a Abs. 4 EStG kann daher für das im vorliegenden Fall zu beurteilende Streitjahr nicht (mehr) der Schluss gezogen werden, bei dem von der Antragstellerin auf H übertragenen Grundstück habe es sich nicht um eine wesentliche Betriebsgrundlage ihres landwirtschaftlichen Betriebs gehandelt. Vielmehr ist das FG auch in Bezug auf das an H übertragene Grundstück zutreffend davon ausgegangen, dass es eine funktional wesentliche Grundlage des Verpachtungsbetriebs der Antragstellerin darstellte. Es machte bei einer Größe von 11 524 qm ca. 28 % der gesamten Grundstücksfläche des Betriebs aus. Anhaltspunkte für eine geringfügige Bonität (Güte, Wert) des Grundbesitzes hat das FG nicht festgestellt. Auch an diese Feststellungen der Vorinstanz ist der Senat mangels hiergegen erhobener Verfahrensrügen im Revisionsverfahren gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden.
- 29** b) Bei den auf S und H übertragenen Grundstücken handelte es sich --wie unter den Beteiligten zwischenzeitlich zu Recht unstreitig ist-- schließlich auch nicht um Teilbetriebe, die S und H gemäß § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten hätten fortführen können. Der Senat sieht daher diesbezüglich von weiteren Ausführungen ab.
- 30** c) Gegen die Entscheidung des FG zur Höhe des Aufgabegewinns hat die Antragstellerin keine Gründe tatsächlicher oder rechtlicher Art vorgetragen, die ihrer Auffassung nach das im Revisionsverfahren angefochtene Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Der Senat nimmt deshalb auch insoweit von weiteren Ausführungen Abstand.
- 31** 2. Eine Kostenentscheidung ist nicht zu treffen. Gerichtgebühren sind nicht entstanden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de