

Urteil vom 12. December 2013, IV R 17/10

Unentgeltliche Übertragung des Verpachtungsbetriebs auf den bisherigen Betriebspächter keine Einlage i.S. des § 4 Abs. 4a EStG - Steuerliche Folgen der sog. Konfusion

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 4a, EStG § 6 Abs 3

vorgehend FG Düsseldorf, 23. March 2009, Az: 17 K 3718/07 F

Leitsätze

Eine Entnahme bzw. Einlage i.S. des § 4 Abs. 4a EStG liegt nicht vor, wenn ein landwirtschaftlicher Betrieb, der zunächst nur pachtweise zur Bewirtschaftung überlassen wurde, ohne dass der Betriebsverpächter die Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebs erklärt, mit der Folge unentgeltlich auf den bisherigen Pächter übertragen wird, dass der während der Verpachtung in zwei Betriebe (Verpachtungsbetrieb und Pachtbetrieb) aufgespaltene landwirtschaftliche Eigentumsbetrieb nunmehr in der Person des Pächters wiedervereinigt wird .

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um die Hinzurechnung von Schuldzinsen als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 85 €.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger unterhält einen landwirtschaftlichen Betrieb, den er zunächst bis Februar 2004 von seiner Mutter gepachtet hatte. Mit notariellem Vertrag vom 19. Februar 2004 hat die Mutter dem Kläger den landwirtschaftlichen Betrieb unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen.
- 3 Die Kläger reichten für 2003 (Streitjahr) weder eine Einkommensteuererklärung noch eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2003 ein.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schätzte daraufhin die Besteuerungsgrundlagen. Dies führte zum Wegfall des zum 31. Dezember 2002 festgestellten Verlustvortrags für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Mit Bescheid vom 12. Januar 2006 stellte das FA daher den verbleibenden Verlustvortrag für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zum 31. Dezember 2003 auf Null € fest. Die Einkommensteuer wurde mit Bescheid vom selben Tag ebenfalls auf Null € festgesetzt. Beide Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung).
- 5 Mit Bescheiden vom 1. März 2007 hob das FA jeweils den Vorbehalt der Nachprüfung auf.
- 6 In dem nach erfolglosem Einspruchsverfahren durchgeführten Klageverfahren, das sich ausschließlich gegen die Vorbehaltsaufhebung betreffend die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2003 richtete, reichten die Kläger die Einkommensteuererklärung 2003 und die Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 2003 sowie den Jahresabschluss für den landwirtschaftlichen Betrieb zum 30. Juni 2004 ein. Danach ergab sich bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für 2003 ein Verlust, der nicht zum Wegfall des Verlustvortrags auf den 31. Dezember 2002, sondern zu einer Erhöhung des Verlustvortrags auf den 31. Dezember 2003 führte.
- 7 Zwischen den Beteiligten war insoweit nur streitig, ob betriebliche Schuldzinsen in Höhe von 170 € im Wirtschaftsjahr 2003/2004 nach § 4 Abs. 4a EStG abzugsfähig sind und ob insoweit der verbleibende Verlustabzug zum 31. Dezember 2003 um 85 € zu erhöhen ist. In diesem Zusammenhang vertrat der Kläger die Auffassung, dass

die Wirtschaftsgüter (ausschließlich landwirtschaftliche Grundstücke), die er, der Kläger, im Rahmen der Hofübergabe unentgeltlich erhalten habe, zum Buchwert in den ursprünglich gepachteten landwirtschaftlichen Betrieb eingelegt worden seien. Davon ausgehend lägen, so der Kläger, im Streitjahr Unterentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG vor, die einer Hinzurechnung von Schuldzinsen entgegenstünden.

- 8** Die Klage hatte bezüglich dieses Streitpunkts keinen Erfolg. Der Übergang eines Betriebs stelle beim Rechtsnachfolger keine Einlage dar, da der Betrieb im Ganzen übergegangen sei, und deshalb dem Betriebsvermögen keine Wirtschaftsgüter zugeführt worden seien. Diese Beurteilung müsse gleichermaßen für den Fall gelten, dass der Kläger bereits zuvor einen Pachtbetrieb unterhalten habe. Gegen die Würdigung der Kläger spreche auch, dass anderenfalls bei dem Übergang eines buchmäßig überschuldeten Betriebs eine Einlage mit negativem Vorzeichen anzusetzen sei. Daraus ergäbe sich aber ein Wertungswiderspruch zu dem grundsätzlichen Ansatz des § 4 Abs. 4a EStG.
- 9** Während des Revisionsverfahrens hat das FA unter dem 30. April 2009 einen geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2003 erlassen und den verbleibenden Verlustvortrag zum 31. Dezember 2003 in Höhe von 38.340 € festgestellt.
- 10** Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Auf die von dem Finanzgericht (FG) problematisierte Übernahme eines negativen Kapitalkontos komme es nicht an. Im Streitfall liege eine unentgeltliche Übertragung bei positivem Kapitalkonto vor, da die übernommenen Versorgungsleistungen kein Entgelt darstellten. Die Schenkung sei zweifelsohne aus betriebsfremden Zwecken erfolgt. In Höhe der Buchwerte sei daher eine Einlage i.S. des § 4 Abs. 4a EStG in den bisherigen Pachtbetrieb des Klägers zu bejahen. Per Saldo lägen mithin Unterentnahmen vor, die eine Hinzurechnung im Streitjahr ausschlossen.
- 11** Die Kläger beantragen, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 21. August 2007 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2003 in der zuletzt geänderten Fassung vom 30. April 2009 dahingehend abzuändern, dass über den bereits festgestellten verbleibenden Verlustvortrag in Höhe von 38.340 € hinaus weitere 85 € als verbleibender Verlustvortrag festgestellt werden.
- 12** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13** Der unentgeltliche Übergang des Betriebs führe weder bei der bisherigen Betriebsinhaberin, der Mutter des Klägers, zu Entnahmen, noch beim Rechtsnachfolger, dem Kläger, zu Einlagen. Die bei der bisherigen Betriebsinhaberin entstandenen Über- und Unterentnahmen gingen vielmehr auf den Rechtsnachfolger über (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 17. November 2005 IV B 2 -S 2144- 50/05, BStBl I 2005, 1019). Die nichtbetriebliche Sphäre werde durch den Buchwerttransfer gemäß § 6 Abs. 3 EStG nicht berührt. Es lägen daher weder Entnahmen noch Einlagen i.S. der Regelung in § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 4a EStG vor. Die Erfassung der Buchwerte des übertragenen Betriebsvermögens in der Bilanz des Klägers sei ein buchungstechnischer Vorgang, der lediglich zu einer Vereinigung des insgesamt vorhandenen Betriebsvermögens führe.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** 1. Das angegriffene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da der während des Revisionsverfahrens ergangene Bescheid an die Stelle des im FG-Verfahren angegriffenen Bescheids getreten ist. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid mit der Folge zugrunde, dass das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (vgl. hierzu Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43, und vom 22. Juli 2010 IV R 29/07, BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511).
- 15** Der Bescheid vom 30. April 2009 ist nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Da sich hinsichtlich des Streitpunkts keine Änderungen ergeben haben und die Kläger auch keinen weiter gehenden Antrag gestellt haben, bedürfte es allein aus diesem Grund zwar keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO (vgl. BFH-Urteile in BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43, und in BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511). Die Sache ist jedoch deshalb zurückzuverweisen, weil die Feststellungen des FG nicht ausreichen, um über die Klage entscheiden zu können.

- 16** 2. Zu Recht hat das FG entschieden, dass die gemäß § 6 Abs. 3 EStG vorgenommene unentgeltliche Übertragung des Verpachtungsbetriebs der Mutter auf den Kläger keine Einlage in den von diesem unterhaltenen Pachtbetrieb darstellt (dazu unter II.2.a). Es fehlen jedoch Feststellungen des FG dazu, ob im übertragenen Verpachtungsbetrieb zum Zeitpunkt des Betriebsübergangs Unterentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG vorlagen, die die Überentnahmen des Klägers ganz oder teilweise kompensieren (dazu unter II.2.b).
- 17** a) Gemäß § 4 Abs. 4a Satz 1 EStG sind Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahrs übersteigen (§ 4 Abs. 4a Satz 2 EStG). Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 v.H. der Überentnahme des Wirtschaftsjahrs zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen), ermittelt (§ 4 Abs. 4a Satz 3 EStG). Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2.050 € verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen (§ 4 Abs. 4a Satz 4 EStG).
- 18** aa) Entnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG sind mangels einer besonderen Definition in dieser Vorschrift grundsätzlich in Anknüpfung an die Legaldefinition in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG zu bestimmen (BFH-Urteil vom 22. September 2011 IV R 33/08, BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10, m.w.N.). Unter Berücksichtigung der systematischen Stellung und der gesetzgeberischen Konzeption des § 4 Abs. 4a EStG, die darauf abzielt, eine Gewinnhinzurechnung bei Vorliegen von Überentnahmen in dem Betrieb vorzunehmen, für den eine eigenständige Gewinnermittlung durchgeführt wird, ist die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs ausschließlich betriebsbezogen auszulegen (BFH-Urteil in BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10). Hat der Steuerpflichtige daher mehrere Betriebe oder ist er an mehreren Personengesellschaften beteiligt, ist der Schuldzinsenabzug für jeden Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil eigenständig zu ermitteln (BFH-Urteile vom 29. März 2007 IV R 72/02, BFHE 217, 514, BStBl II 2008, 420, und in BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10). Ausgehend von diesem Gesetzesverständnis, wonach die Schuldzinsenkürzung maßgeblich an den Umstand des Eigenkapitalentzugs bei der jeweiligen betrieblichen Einheit anknüpft, stellt grundsätzlich jede Überführung oder Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem betrieblichen Bereich des Steuerpflichtigen in einen anderen betrieblichen Bereich desselben oder eines anderen Steuerpflichtigen eine Entnahme beim abgebenden und eine Einlage beim aufnehmenden Betrieb i.S. des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG dar (BFH-Urteil in BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10, mit umfangreichen Nachweisen).
- 19** bb) Eine Entnahme bzw. eine Einlage i.S. des § 4 Abs. 4a EStG liegt indes nicht vor, soweit ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil gemäß § 6 Abs. 3 EStG unentgeltlich übertragen worden ist. Denn bei der unentgeltlichen Betriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragung wird der nämliche Betrieb vom Rechtsnachfolger fortgeführt; der Rechtsnachfolger rückt in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein. Die beim bisherigen Betriebsinhaber entstandenen Über- oder Unterentnahmen gehen auf den Rechtsnachfolger über. Die unentgeltliche Betriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragung kann daher ihrerseits keine Entnahme bzw. Einlage i.S. des § 4 Abs. 4a EStG auslösen (BFH-Urteil in BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10, und ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 1019, Rdnr. 10a).
- 20** cc) Diese Rechtsprechung gilt gleichermaßen, wenn der bisher als Eigentumsbetrieb bestehende landwirtschaftliche Betrieb zunächst nur pachtweise, im Streitfall dem zukünftigen Hoferben, zur Bewirtschaftung überlassen wurde, ohne dass der Betriebsverpächter die Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebs erklärt hatte, und der Verpachtungsbetrieb erst zu einem späteren Zeitpunkt unentgeltlich auf den bisherigen Pächter (hier den Hoferben) mit der Folge übertragen wird, dass der während der Verpachtung in zwei Betriebe (Verpachtungsbetrieb und Pachtbetrieb) aufgespaltene landwirtschaftliche Eigentumsbetrieb nunmehr in der Person des Pächters (hier des Hoferben) wiedervereinigt wird.
- 21** (1) Durch die Betriebsverpachtung wird ein bisher aktiv bewirtschafteter Betrieb nicht aufgegeben. Die Betriebsverpachtung stellt lediglich eine Nutzung des bisher aktiv bewirtschafteten Betriebs in anderer Form dar, bis dessen Aufgabe erklärt wird (vgl. Urteil des Großen Senats des BFH vom 13. November 1963 GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124, und BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, m.w.N.). Dies hat zur Folge, dass während der Verpachtung zwei Betriebe existieren. Einerseits der Verpachtungsbetrieb (Eigentumsbetrieb) in der Hand des Verpächters, hier der Mutter des Klägers, und andererseits der Pachtbetrieb in der Hand des Pächters, hier des Klägers.
- 22** Durch die (unentgeltliche) Übertragung des Verpachtungsbetriebs auf den Pächter im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG tritt der Pächter zugleich in die Rechtsposition des Verpächters ein. Die Vereinigung der Forderung und

der Schuld aus dem Pachtverhältnis in der Person des Pächters führt damit zum Erlöschen des Pachtvertrags (sog. Konfusion, vgl. Palandt/ Grüneberg, Bürgerliches Gesetzbuch, 73. Aufl., Überblick vor § 362 Rz 4). Dies hat notwendigerweise zur Folge, dass der Pachtbetrieb endet. Bei diesem Vorgang handelt es sich aber nicht um eine Betriebsaufgabe im steuerlichen Sinn. Vielmehr wird nunmehr der Pachtbetrieb in anderer Form, nämlich als Eigentumsbetrieb, fortgeführt. Gleichzeitig, also mit dem Ende des Pachtbetriebs, endet auch der Verpachtungsbetrieb (vgl. BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 IV R 15/05, BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465, unter II.2.c (5)). Dieser Betrieb wird durch die Übertragung ebenfalls nicht aufgegeben, sondern in Folge der Konfusion vom Rechtsnachfolger wieder in der ursprünglichen Form als aktiv bewirtschafteter Eigentumsbetrieb fortgeführt. Denn der aktiv bewirtschaftete Betrieb ist --wie vorstehend ausgeführt-- mangels Betriebsaufgabe durch den Rechtsvorgänger in Folge der zwischenzeitlichen Verpachtung nicht aufgegeben, sondern nur in anderer Form fortgeführt worden. Der bisherige Verpachtungsbetrieb (Eigentumsbetrieb) ist mithin (teil-)identisch mit dem Betrieb, der nach der Übertragung auf den Pächter von diesem fortgeführt wird. Im Ergebnis wird der während der Verpachtung in zwei Betriebe (Verpachtungsbetrieb und Pachtbetrieb) aufgespaltene landwirtschaftliche Eigentumsbetrieb in der Person des Pächters wiedervereinigt. Die dem bisherigen Pachtbetrieb und die dem bisherigen Verpachtungsbetrieb zugeordneten Wirtschaftsgüter werden daher lediglich buchungstechnisch zusammengeführt und nunmehr dem Betriebsvermögen des fortgeführten Eigentumsbetriebs zugeordnet.

- 23** (2) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen kommt im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG wegen der fortbestehenden Betriebsidentität, anders als die Kläger meinen, eine Einlage der Wirtschaftsgüter des Verpachtungsbetriebs der Mutter (Eigentumsbetrieb) in den durch Konfusion beendeten Pachtbetrieb des Klägers nicht in Betracht. Ebenso wenig kommt eine Einlage der bisher dem Pachtbetrieb zugeordneten Wirtschaftsgüter in den Verpachtungsbetrieb in Betracht, nachdem dieser auf den Kläger übertragen und von diesem als Eigentumsbetrieb fortgeführt worden ist.
- 24** b) Der Senat kann allerdings nicht selbst über die Klage entscheiden, da es an den notwendigen Feststellungen fehlt.
- 25** Es fehlen Feststellungen des FG dazu, ob im übertragenen Verpachtungsbetrieb der Mutter zum Zeitpunkt des Betriebsübergangs auf den Kläger Unterentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG vorlagen, die die Überentnahmen des Klägers ganz oder teilweise kompensieren. Wie unter II.2.a bb ausgeführt, rückt der Betriebsübernehmer, hier der Kläger, in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers, hier der Mutter, ein, da der nämliche Betrieb fortgeführt worden ist. Die Über- bzw. Unterentnahmen im Verpachtungsbetrieb der Mutter bis zum Zeitpunkt des Betriebsübergangs sind deshalb in die Berechnung der im übernommenen und fortgeführten Betrieb des Klägers getätigten Über-/Unterentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG miteinzubeziehen. Ob die Mutter des Klägers Unterentnahmen getätigt hat, hat das FG nicht festgestellt.
- 26** Das FG erhält durch die Zurückverweisung die Möglichkeit, diese Feststellungen nachzuholen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de