

Urteil vom 16. November 2017, VI R 63/15

Aufgabe eines landwirtschaftlichen Betriebs durch Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen - Abgrenzung zum Teilbetrieb

ECLI:DE:BFH:2017:U.161117.VIR63.15.0

BFH VI. Senat

EStG § 4a Abs 2 Nr 1 S 2, EStG § 6 Abs 3 S 1, EStG § 13, EStG § 14 S 2, EStG § 16 Abs 3, EStG VZ 2007

vorgehend FG Münster, 23. April 2015, Az: 14 K 4172/12 E

Leitsätze

1. Ein landwirtschaftlicher Betrieb wird mit der Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen an Dritte aufgegeben (Anschluss an BFH-Urteil vom 16. Dezember 2009 IV R 7/07, BFHE 228, 59, BStBl II 2010, 431) .
2. Landwirtschaftliche Nutzflächen von mehr als 3 000 qm stellen nicht allein im Hinblick auf ihre Größe landwirtschaftliche Teilbetriebe dar .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 24. April 2015 14 K 4172/12 E aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war Eigentümerin eines ruhenden (verpachteten) land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in X mit einer Größe von ca. 20,7 ha. Den Gewinn ermittelte sie durch Einnahme-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG).
- 2 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 30. Januar 2007 übertrug die Klägerin im Wege der vorweggenommenen Erbfolge sechs Flurstücke mit einer Größe von insgesamt 10,4092 ha auf ihre Tochter T, drei Flurstücke mit einer Größe von insgesamt 3,5093 ha einschließlich Gebäude auf ihren Enkelsohn ES und drei Flurstücke mit einer Größe von insgesamt 6,8131 ha auf ihre Enkeltochter ET. Als Besitzübergang war der 31. Dezember 2006 vereinbart.
- 3 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr (2007) gab die Klägerin keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft an. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest.
- 4 Im Rahmen einer bei der Klägerin unter anderem für das Streitjahr durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, die Klägerin habe mit dem Vertrag vom 30. Januar 2007 alle wesentlichen Betriebsgrundlagen ihres landwirtschaftlichen Betriebs unentgeltlich übertragen. Die Übertragung auf drei verschiedene Erwerber habe zu einer Betriebsaufgabe (Zerschlagung des Betriebs) geführt.
- 5 Das FA erließ daraufhin einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, mit dem es einen Aufgabegewinn in Höhe von 162.068 € der Besteuerung unterwarf.

- 6** Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1256 veröffentlichten Gründen statt. Das FA habe zu Unrecht angenommen, dass die Klägerin durch die unentgeltlichen Grundstücksübertragungen ihren landwirtschaftlichen Betrieb zerschlagen habe und § 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar sei. Ruhe --wie im Streitfall-- die landwirtschaftliche Tätigkeit, seien landwirtschaftliche Flächen von mehr als 3 000 qm als selbständige Teilbetriebe anzusehen. Die Klägerin habe daher drei Teilbetriebe unentgeltlich übertragen, die die Übernehmer als ruhende landwirtschaftliche Betriebe fortgeführt hätten. Folglich seien die Buchwerte gemäß § 6 Abs. 3 EStG fortzuführen.
- 7** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 8** Es beantragt,
das Urteil des FG vom 24. April 2015 14 K 4172/12 E aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 9** Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen,
hilfsweise
die Einkommensteuer für 2007 unter Berücksichtigung eines Aufgabegewinns von 103.800 € auf 10.633 € festzusetzen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat eine Betriebsaufgabe rechtsfehlerhaft verneint. Die Sache ist aber nicht entscheidungsreif. Denn das FG hat --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- die Höhe des vom FA angesetzten Aufgabegewinns nicht geprüft. Dies wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.
- 11** 1. Die Klägerin hat ihren ruhenden landwirtschaftlichen Betrieb mit der Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen auf ihre Tochter T und ihre Enkelkinder ES und ET aufgegeben.
- 12** a) Eine Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 3 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 (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Mai 2005 IV R 17/02, BFHE 209, 384, BStBl II 2005, 637, und vom 30. August 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. Dezember 2009 IV R 7/07, BFHE 228, 59, BStBl II 2010, 431).
- 13** 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 oder nach dem Tod des Betriebsinhabers auf die Erben aufgeteilt werden (BFH-Urteile vom 26. September 2013 IV R 16/10, BFH/NV 2014, 324, und vom 14. Juli 2016 IV R 19/13, BFH/NV 2016, 1702; ebenso FG Bremen, Urteil vom 23. August 2004 2 K 328/03 (1), juris; a.A. Niedersächsisches FG, Urteil vom 2. Juli 2013 15 K 265/11, EFG 2013, 1747; Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, D Rz 61f).
- 14** b) Nach diesen Maßstäben hat die Klägerin ihren ruhenden landwirtschaftlichen Betrieb durch die Übertragung aller zum Betriebsvermögen gehörender Grundstücke auf T, ES und ET aufgegeben. Mit diesen Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge wurde der landwirtschaftliche Betrieb der Klägerin seiner Existenzgrundlage vollständig entzogen und als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens aufgelöst (BFH-Urteile in BFHE 228, 59, BStBl II 2010, 431; in BFH/NV 2014, 324, und in BFH/NV 2016, 1702).

- 15** 2. T, ES und ET wurden mit den Grundstücksübertragungen --entgegen der Ansicht der Vorinstanz-- auch keine Betriebe oder Teilbetriebe übertragen, die sie gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG zu Buchwerten hätten fortführen können. Die Klägerin unterhielt nur einen ruhenden Betrieb, der nicht aus mehreren Teilbetrieben bestand.
- 16** a) Besteht der Betrieb in der Hand des Übertragenden nicht aus mehreren (Teil-)Betrieben, existiert nur eine übertragbare Sachgesamtheit. Es ist danach ausgeschlossen, dass den Übernehmenden jeweils (Teil-)Betriebe übertragen wurden (s. BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 1702).
- 17** b) Ein Teilbetrieb ist ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist (BFH-Urteil vom 9. November 2000 IV R 60/99, BFHE 193, 433, BStBl II 2001, 101, m.w.N.). Lebensfähig ist ein Betriebsteil dann, wenn er seiner Struktur nach die Grundlage für eine eigenständige betriebliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen bietet. Diese Eigenständigkeit muss --sieht man vom sog. Aufbaubetrieb ab-- tatsächlich gegeben sein (BFH-Urteil vom 26. Oktober 1989 IV R 25/88, BFHE 159, 37, BStBl II 1990, 373). Dazu muss der Betriebsteil eine Untereinheit im Sinne eines selbständigen Zweigbetriebs im Rahmen des Gesamtunternehmens bilden, die zudem als eigenes Unternehmen bestehen könnte (BFH-Urteil vom 9. November 1995 IV R 96/93, BFH/NV 1996, 316, m.w.N.). Die bei gewerblichen Betrieben gültigen Indizien für die erforderliche Selbständigkeit --örtliche Trennung, Verwendung jeweils anderer Betriebsmittel, insbesondere anderes Anlagevermögen, selbständige Preisgestaltung, eigener Kundenstamm, eigenes Personal sowie eine gesonderte Buchführung (s. BFH-Urteil vom 18. Juni 1998 IV R 56/97, BFHE 186, 356, BStBl II 1998, 735)-- sind für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft nur bedingt aussagekräftig (BFH-Urteil vom 29. März 2001 IV R 62/99, BFH/NV 2001, 1248). Die eigene Hofstelle, das eigene Personal und besonderes Anlagevermögen sind für die geforderte Selbständigkeit in aller Regel weit gewichtiger als z.B. die eigene Buchführung, die eigene Gewinnermittlung oder eigene Abnehmer (BFH-Urteil in BFHE 159, 37, BStBl II 1990, 373), wenn diese auch ein gewichtiges Indiz für einen Teilbetrieb sein können. Entscheidend ist in jedem Fall das Gesamtbild der Verhältnisse. Die vorzunehmende Gesamtwürdigung der betrieblichen Verhältnisse obliegt dem Tatrichter. Sie ist vom Revisionsgericht nur darauf zu überprüfen, ob sie alle bedeutsamen Umstände unter Einbeziehung des Erfahrungswissens erfasst hat und ohne Verstoß gegen die Denkgesetze zustande gekommen ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2001, 1248, m.w.N.).
- 18** 3. Nach diesen Grundsätzen bildeten die auf T, ES und ET übertragenen Grundstücke --entgegen der Rechtsansicht des FG-- insbesondere nicht deshalb Teilbetriebe, weil ihre Größe jeweils 3 000 qm überstieg und sie für einen selbständig existenzfähigen Betrieb ausreichende Betriebsflächen aufwiesen.
- 19** Zwar liegt ein landwirtschaftlicher Betrieb in der Regel nicht vor, wenn die bewirtschafteten Grundstücksflächen insgesamt nicht größer als 3 000 qm sind, sofern es sich nicht um Intensivnutzungen für Sonderkulturen handelt, z.B. für Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenanbau, Baumschulen oder Weinbau (BFH-Urteile vom 5. Mai 2011 IV R 48/08, BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792; vom 9. Dezember 1986 VIII R 26/80, BFHE 148, 524, BStBl II 1987, 342; vom 1. Februar 1990 IV R 8/89, BFHE 159, 471, BStBl II 1990, 428; vom 12. November 1992 IV R 41/91, BFHE 170, 311, BStBl II 1993, 430, und vom 21. Dezember 2016 IV R 45/13, BFH/NV 2017, 459). Daraus kann aber nicht geschlossen werden, dass landwirtschaftliche Nutzflächen von mehr als 3 000 qm allein im Hinblick auf ihre Größe jeweils Teilbetriebe darstellen.
- 20** Denn ein einzelnes Wirtschaftsgut, insbesondere ein landwirtschaftliches Grundstück, mag es auch wertvoll sein und mit zu den funktional wesentlichen Grundlagen eines Betriebs gehören, bildet grundsätzlich keinen Teilbetrieb (BFH-Urteil vom 9. Dezember 1960 IV 67/58 U, BFHE 72, 331, BStBl III 1961, 124; Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, D Rz 74b, 77; a.A. Wackerbeck, Deutsches Steuerrecht 2017, 1691). Dies gilt insbesondere dann, wenn das Grundstück im Rahmen eines bereits bestehenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebs bewirtschaftet wird (BFH-Urteil in BFH/NV 2001, 1248). Ein solches Grundstück stellt regelmäßig keine Untereinheit im Sinne eines selbständigen Zweigbetriebs im Rahmen eines Gesamtunternehmens dar (s. BFH-Urteil in BFH/NV 1996, 316). Es handelt sich jedenfalls dann nicht um einen selbständigen Betriebsteil, wenn es nicht im Rahmen eines klar und eindeutig abgrenzbaren Tätigkeitsbereichs bewirtschaftet, sondern ebenso wie der übrige Grundbesitz des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs verpachtet wird.
- 21** 4. Im vorliegenden Fall ist die tatrichterliche Würdigung des FG, dass die auf T, ES und ET übertragenen Grundstücke in der Hand der Klägerin Teilbetriebe gebildet hätten, auf der Grundlage der tatsächlichen, den Senat bindenden Feststellungen der Vorinstanz (§ 118 Abs. 2 FGO) somit revisionsrechtlich zu beanstanden, da sie rechtsfehlerhaft ist. Das FG hat das Vorliegen von Teilbetrieben bei der Klägerin allein darauf gestützt, dass die auf

T, ES und ET übertragenen Grundstücke jeweils deutlich mehr als 3 000 qm groß gewesen seien. Damit hat es den Teilbetriebsbegriff nicht zutreffend ausgelegt und angewendet.

- 22** Der Senat kann auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz allerdings selbst die Würdigung vornehmen, dass die auf T, ES und ET übertragenen Grundstücke bei der Klägerin keine Teilbetriebe gebildet haben. Denn das FG hat nicht festgestellt, dass die Flurstücke jeweils eine mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Untereinheit des Betriebs der Klägerin dargestellt haben. Die Flächen wurden nicht für unterschiedliche landwirtschaftliche Betriebszweige genutzt. Sie waren jeweils verpachtet und wurden dementsprechend auch nicht mit eigenem Inventar und eigenem Personal bewirtschaftet und sozusagen als Zweigbetriebe geführt. Die Grundstücke bildeten bei der Klägerin hiernach keine selbständigen betrieblichen Organismen. Sie dienten keiner Betätigung, die sich im Rahmen des Gesamtbetriebs von der übrigen betrieblichen Tätigkeit deutlich abhob.
- 23** 5. Das FA hat den Gewinn aus der Aufgabe des Betriebs der Klägerin zu Recht im Streitjahr erfasst. Der Betriebsaufgabegewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ist nicht wie der laufende Gewinn auf die Kalenderjahre zu verteilen, in denen das Wirtschaftsjahr liegt, sondern gemäß § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG einheitlich in dem Kalenderjahr zu erfassen, in dem er entstanden ist (Schmidt/Kulosa, EStG, 36. Aufl., § 14 Rz 33). Dies ist hier das Streitjahr.
- 24** Auch im Rahmen einer Betriebsaufgabe bestimmt sich der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung weder nach dem Datum des Vertragsschlusses oder dem Übergang des zivilrechtlichen Eigentums noch nach dem Tag der Kaufpreiszahlung, sondern allein nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, 77, BStBl II 1993, 897, 902, zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei Betriebsveräußerung, und BFH-Urteil in BFHE 209, 384, BStBl II 2005, 637, zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei Betriebsaufgabe; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 260). Im Streitfall erfolgte der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Grundstücken von der Klägerin auf T, ES und ET erst im Streitjahr 2007 mit Abschluss des notariell beurkundeten Vertrags vom 30. Januar 2007. Der in § 3 des Vertrags zivilrechtlich rückwirkend auf den 31. Dezember 2006 vereinbarte Gefahrübergang führt nicht dazu, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Grundstücken bereits vor Abschluss des notariell beurkundeten Vertrags auf die Übernehmenden überging.
- 25** 6. Die Höhe des vom FA der Besteuerung unterworfenen Aufgabegewinns ist zwischen den Beteiligten umstritten. Da das FG zur Höhe des Aufgabegewinns --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- keine Feststellungen getroffen hat, muss die insoweit nicht entscheidungsreife Sache an das FG zurückverwiesen werden.
- 26** 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de