

Urteil vom 17. Mai 2018, VI R 66/15

Aufgabe eines landwirtschaftlichen Betriebs - Verpächterwahlrecht bei Realteilung einer Mitunternehmerschaft

ECLI:DE:BFH:2018:U.170518.VIR66.15.0

BFH VI. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 5, EStG § 6 Abs 3, EStG § 13, EStG § 14 S 2, EStG § 16 Abs 3, EStDV § 7 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 16. Juni 2015, Az: 1 K 2399/12

Leitsätze

1. Ein landwirtschaftlicher (Eigentums-)Betrieb wird mit der Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen aufgegeben (Bestätigung des Senatsurteils vom 16. November 2017 VI R 63/15, BFHE 260, 138) .
2. Das Verpächterwahlrecht setzt auch bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft voraus, dass die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Wirtschaftsgüter mitverpachtet werden. Daran fehlt es, wenn eine Mitunternehmerschaft nach Aufgabe ihres land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs ihre wesentlichen Betriebsgrundlagen (Grundstücke) den Mitunternehmern jeweils zu Alleineigentum überträgt .
3. Die Grundsätze der Realteilung sind in einem solchen Fall nur anwendbar, wenn die bisherigen Mitunternehmer die ihnen zugeteilten Grundstücke einem eigenen Betriebsvermögen widmen .
4. Die bloße Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen führt als solche grundsätzlich nicht zu land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen des Verpächters .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 17. Juni 2015 1 K 2399/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Großeltern des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger), ES und WS, waren Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom Mai 1954 übertrugen sie den Betrieb teilweise --u.a. betrieblich genutzte Grundstücke mit einer Gesamtfläche von 9,8969 ha-- auf ihre Tochter KH. Diese leistete hierfür an ihre Schwester EH eine Ausgleichszahlung.
- 2 Von ihrem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen behielten die Großeltern des Klägers das in der Gemarkung X gelegene Grundstück Flurstück 11 (Grünland) mit einer Größe von 1,7570 ha sowie die Grundstücke Flurstück 22/2 (Wald), Flurstück 22/3 (Wald) und Flurstück 33 (Ackerland) mit einer Gesamtfläche von 0,557 ha zurück. KH verpflichtete sich zur Bewirtschaftung der zurückbehaltenen Grundstücke nach den Regeln eines geordneten landwirtschaftlichen Betriebs, wobei die Erträge den Großeltern des Klägers zum Lebensunterhalt dienen sollten.
- 3 Mit notariell beurkundetem Testament vom Mai 1977 setzte ES, deren Ehemann zwischenzeitlich verstorben und von ihr beerbt worden war, ihre Töchter KH und EH zu gleichen Teilen zu Erben ein. Gemäß Ziffer II des Testaments vermachte sie den Miterben "außer Erbeil und zum Voraus ... in Eigentum" jeweils zwei Teilflächen des Flurstücks

11. KH sollte die größere Teilfläche "einschließlich des ... aufstehenden Schuppens", EH die kleinere Teilfläche erhalten. Gemäß Ziffer III. des Testaments vermachte ES die Grundstücke 22/2, 22/3 und 33 der KH, die die Hälfte des Verkehrswerts dieser Grundstücke an EH als Vermächtnis auszahlen sollte.
- 4 ES verstarb im März 1979. Die aus KH und EH bestehende Erbengemeinschaft übertrug im Januar 1981 die Grundstücke 22/2, 22/3 und 33 der KH zu Alleineigentum.
 - 5 EH verstarb im Dezember 1981. Alleinerbe nach EH war der Kläger, ihr Sohn. Dieser trat mit dem Tod der EH in die Erbengemeinschaft nach ES ein.
 - 6 Das Grundstück 11 wurde in der Folgezeit entsprechend der im Testament der ES angeordneten Aufteilung amtlich vermessen und in die Flurstücke 11/3 (1,1870 ha) und 11/4 (0,5700 ha) zerlegt.
 - 7 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom August 1983, der mit "Vermächtnisvollzug" überschrieben war, einigten sich KH und deren Ehemann, insoweit handelnd als vollmachtloser Vertreter des Klägers, dass zur "Erfüllung der ... bezeichneten Vermächtnisse" das neu gebildete Flurstück 11/3 auf KH und das ebenfalls neu gebildete Flurstück 11/4 auf den Kläger jeweils zu Alleineigentum übergehen sollten. Der Kläger genehmigte den Vertrag mit notariell beurkundeter Erklärung vom August 1986. Er wurde im Oktober 1986 als Eigentümer des Flurstücks 11/4 im Grundbuch eingetragen.
 - 8 Das Flurstück 11/4 wurde im Streitjahr (1999) in das Baulandumlegungsverfahren "Y" einbezogen. Der Kläger erhielt in dem Umlegungsverfahren hierfür durch Grundbucheintragung vom Oktober 1999 sechs Bauplätze mit einer Größe von insgesamt 2.158 qm zu Alleineigentum sowie Miteigentumsanteile an Ausgleichsflächen von insgesamt 624 qm. Zum Ausgleich der Minderzuweisung erhielt der Kläger darüber hinaus eine Barabfindung in Höhe von ... DM.
 - 9 Der Kläger veräußerte zwei der ihm zugeteilten Bauplätze im Jahr 2001; die restlichen vier Bauplätze veräußerte er im Jahr 2010.
 - 10 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ gegenüber dem Kläger einen Bescheid vom 17. Mai 2006 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr. In diesem Bescheid stellte das FA neben laufenden Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 500 DM Veräußerungsgewinne in Höhe von 477.946 DM fest. Das Flurstück 11/4 habe einen verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Klägers dargestellt. Mit dem Untergang des Flurstücks und der Zuteilung der Bauplätze im Streitjahr liege eine Zwangsbetriebsaufgabe vor.
 - 11 Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1690 veröffentlichten Gründen statt.
 - 12 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
 - 13 Es trägt vor, die Grundsätze der Betriebsverpachtung seien auch nach der Teilung einer Personengesellschaft anzuwenden, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt habe, wenn den (vormaligen) Mitunternehmern wesentliche Betriebsgrundlagen in Form von Einzelwirtschaftsgütern zugeteilt worden seien. Dies gelte selbst dann, wenn die zugeteilten Einzelwirtschaftsgüter verpachtet seien.
 - 14 Das FA beantragt,
das Urteil des FG vom 17. Juni 2015 1 K 2399/12 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
 - 15 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
 - 16 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten. Einen Antrag hat das BMF nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 17 Die Revision des FA ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG

hat zutreffend entschieden, dass das Flurstück 11/4 im Streitjahr nicht zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen des Klägers gehörte und somit auch die Flurstücke, die der Kläger im Rahmen des Umlegungsverfahrens zum Ausgleich für das untergegangene Flurstück 11/4 erhalten hatte, kein Betriebsvermögen des Klägers darstellten.

- 18** 1. Nach den mit Revisionsrügen nicht angegriffenen und den Senat daher bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) waren die Großeltern des Klägers gemeinsam Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, zu dessen Betriebsvermögen auch das Flurstück 11 gehörte, aus dessen späterer Teilung das Flurstück 11/4 hervorging. Das FG hat ferner angenommen, dass der Betrieb von den Großeltern des Klägers auch nach Abschluss des notariell beurkundeten Vertrags vom Mai 1954 in verkleinerter Form und nach dem Tod des Großvaters von ES allein fortgeführt wurde. Der Senat schließt sich dieser rechtlichen Würdigung des FG an. Er sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab, da auch die Beteiligten gegen diese Rechtsansicht der Vorinstanz keine Einwände erhoben haben.
- 19** Des Weiteren ist das FG davon ausgegangen, dass der land- und forstwirtschaftliche Betrieb mit dem Tod der ES von der Erbengemeinschaft, bestehend aus KH und EH, weiter betrieben wurde. Auch diese Annahme des FG begegnet keinen Bedenken.
- 20** 2. Der Senat geht auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG ferner davon aus, dass die Erbengemeinschaft ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht (bereits) im Jahr 1981 mit der Übertragung der Flurstücke 22/2, 22/3 und 33 auf KH zu Alleineigentum aufgegeben hatte.
- 21** 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 (Senatsurteil vom 16. November 2017 VI R 63/15, BFHE 260, 138, m.w.N.). Diese Definition gilt nach § 14 Satz 2 EStG auch für die Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Mai 2005 IV R 17/02, BFHE 209, 384, BStBl II 2005, 637, und vom 16. Dezember 2009 IV R 7/07, BFHE 228, 59, BStBl II 2010, 431).
- 22** 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 (Senatsurteil in BFHE 260, 138). Die bloße Verkleinerung eines Eigentumsbetriebs führt demgegenüber nicht zu einer Betriebsaufgabe. Das gilt auch dann, wenn die verbleibenden landwirtschaftlich genutzten Flächen eine ertragreiche Bewirtschaftung nicht mehr ermöglichen (BFH-Urteile vom 5. Mai 2011 IV R 48/08, BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792, Rz 32, und vom 30. August 2007 IV R 5/06, BFHE 218, 569, BStBl II 2008, 113, unter II.1.b, m.w.N.).
- 23** Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb im Ganzen oder parzellenweise verpachtet, kann der Verpächter bei Einstellung der werbenden Tätigkeit wählen, ob er den Vorgang als Betriebsaufgabe i.S. des § 14 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 3 EStG behandelt und damit die Gegenstände seines Betriebs in sein Privatvermögen überführt mit der Folge, dass die im Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven realisiert werden, oder ob er den Betrieb während der Verpachtung in anderer Form fortführen will (sog. Verpächterwahlrecht; BFH-Urteile vom 15. April 2010 IV R 58/07, BFH/NV 2010, 1785, und vom 8. März 2007 IV R 57/04, BFH/NV 2007, 1640, m.w.N.). Aus Beweisgründen kann die Absicht, der Betrieb werde bei einer Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen endgültig aufgegeben, nur bei einer unmissverständlichen und eindeutigen Aufgabeerklärung des Steuerpflichtigen angenommen werden (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 1640, m.w.N.). Liegt eine derartige Erklärung nicht vor, ist das bisherige Betriebsvermögen in der Regel so lange weiter als Betriebsvermögen anzusehen, wie dies rechtlich möglich ist (BFH-Urteile vom 26. August 2004 IV R 52/02, BFH/NV 2005, 674; vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, zu einem gewerblichen Betrieb, und in BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792).
- 24** b) Nach diesen Maßstäben kann im Streitfall nicht davon ausgegangen werden, dass die Erbengemeinschaft ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bereits im Jahr 1981 aufgegeben hatte.
- 25** Zwar übertrug die Erbengemeinschaft nach den Feststellungen des FG mit Ausnahme des Flurstücks 11 sämtliche, bisher in ihrem Betriebsvermögen gehaltenen Grundstücke auf KH zu Alleineigentum. Damit hatte die Erbengemeinschaft ihre betriebliche Tätigkeit indes noch nicht eingestellt. Denn sie verpachtete nach den nicht angegriffenen und den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG weiterhin

das Flurstück 11. Da die Erbengemeinschaft nach den Feststellungen des FG weder ausdrücklich noch konkludent eine Betriebsaufgabe erklärt hatte, führte sie den landwirtschaftlichen Betrieb folglich auch nach Übertragung der Flurstücke 22/2, 22/3 und 33 auf KH als Verpachtungsbetrieb fort.

- 26** 3. Die Betriebsvermögenseigenschaft des Flurstücks 11 setzte sich im Wege der Surrogation an den aus der Zerlegung des Flurstücks hervorgegangenen Flurstücken 11/3 und 11/4 fort. Hierdurch entstanden bei der Erbengemeinschaft allerdings nicht zwei Betriebe und --entgegen der Auffassung des FA-- auch nicht zwei Teilbetriebe.
- 27** a) Eine gewerbliche oder freiberufliche Mitunternehmerschaft hat auch bei verschiedenartiger Tätigkeit einkommensteuerrechtlich nur einen Betrieb; sie kann aber unter Umständen mehrere Teilbetriebe unterhalten (BFH-Urteil vom 13. Juli 2016 VIII R 56/13, BFHE 254, 398, BStBl II 2016, 936). Für eine land- und forstwirtschaftliche Mitunternehmerschaft gilt insoweit nichts anderes (Leingärtner/Stephany, Besteuerung der Landwirte, Kap. 50, Rz 23).
- 28** b) Ein Teilbetrieb ist ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist (Senatsurteil in BFHE 260, 138, Rz 17; BFH-Urteil vom 9. November 2000 IV R 60/99, BFHE 193, 433, BStBl II 2001, 101, m.w.N.). Nach der Rechtsprechung des Senats bildet ein einzelnes Wirtschaftsgut, insbesondere ein landwirtschaftliches Grundstück, mag es auch wertvoll sein und mit zu den funktional wesentlichen Grundlagen eines Betriebs gehören, grundsätzlich keinen Teilbetrieb (Senatsurteil in BFHE 260, 138, Rz 20, m.w.N.).
- 29** c) Die tatrichterliche Würdigung des FG, dass die Flurstücke 11/3 und 11/4 in der Hand der Erbengemeinschaft keine Teilbetriebe gebildet haben, ist hiernach revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hat nicht festgestellt, dass die Flurstücke jeweils eine mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Untereinheit des Betriebs der Erbengemeinschaft gebildet hätten. Die Flächen wurden nicht für unterschiedliche landwirtschaftliche Betriebszweige genutzt. Sie waren vielmehr jeweils verpachtet.
- 30** 4. Die Erbengemeinschaft hat ihren Betrieb aber mit der Übereignung der Flurstücke 11/3 und 11/4 an KH und den Kläger aufgegeben.
- 31** Nach der Rechtsprechung des BFH wird ein landwirtschaftlicher Betrieb aufgegeben, wenn die landwirtschaftlichen Flächen 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).
- 32** Mit der Übertragung der Flurstücke 11/3 und 11/4, bei denen es sich um die letzten zum Betriebsvermögen der Erbengemeinschaft gehörenden Grundstücke handelte, wurde der landwirtschaftliche Betrieb der Erbengemeinschaft als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens aufgelöst (s. BFH-Urteile in BFHE 228, 59, BStBl II 2010, 431; in BFH/NV 2014, 324, und in BFH/NV 2016, 1702). Denn mit der vollständigen Übertragung des Grund und Bodens war der landwirtschaftliche Eigentumsbetrieb der Erbengemeinschaft seiner Existenzgrundlage vollständig enthoben.
- 33** Besteht der Betrieb --wie im Streitfall-- nicht aus zwei Teilbetrieben, ist es zudem ausgeschlossen, dass die Erbengemeinschaft auf KH und den Kläger zwei (Teil-)Betriebe zum Buchwert übertragen hat (gemäß § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV-- a.F.; nunmehr § 6 Abs. 3 EStG). 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 (BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 1702).
- 34** 5. Mit der Aufgabe des Betriebs der Erbengemeinschaft haben die landwirtschaftlichen Grundstücke ihre Eigenschaft als Betriebsvermögen verloren. Es gibt keine Rechtsgrundlage dafür, das Flurstück 11/4 auch nach der Betriebsaufgabe (weiterhin) als Betriebsvermögen des Klägers zu behandeln. Der Kläger hatte weder ein Verpächterwahlrecht noch führen die Grundsätze der Realteilung im Streitfall zur Annahme von Betriebsvermögen.
- 35** a) Dem Kläger stand nach Auflösung der Erbengemeinschaft in Ansehung des Flurstücks 11/4 kein Verpächterwahlrecht zu.
- 36** aa) Wie bereits dargelegt, hat der Steuerpflichtige im Fall der Verpachtung seines Betriebs ein Wahlrecht, ob er den Vorgang als Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 EStG behandeln und damit die Wirtschaftsgüter seines Betriebs

unter Auflösung der stillen Reserven in sein Privatvermögen überführen oder (ob und wie lange er) das Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen und daraus betriebliche Einkünfte erzielen will (grundlegend Urteil des Großen Senats des BFH vom 13. November 1963 GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124). Dieses Recht des Steuerpflichtigen findet seine Rechtfertigung darin, dass die Einstellung der eigenen betrieblichen Tätigkeit im Fall der Verpachtung nicht endgültig sein muss, solange die Möglichkeit der Wiederaufnahme durch die Beendigung des Pachtverhältnisses besteht (BFH-Urteil vom 13. März 1986 IV R 176/84, BFHE 146, 399, BStBl II 1986, 601). Die Rechtsprechung wollte damit zugunsten der Steuerpflichtigen vermeiden, dass bei der Betriebsverpachtung im Ganzen zwangsläufig durch die Annahme einer Betriebsaufgabe steuerpflichtige stille Reserven aufgelöst werden, ohne dass dem Steuerpflichtigen --wie z.B. bei einer Betriebsveräußerung-- Mittel zufließen, mit denen er die auf den Aufgabegewinn entfallende Einkommensteuer entrichten könnte. Danach steht das Wahlrecht im Falle der Betriebsverpachtung grundsätzlich nur dem bisherigen Unternehmer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zu (BFH-Urteil vom 20. April 1989 IV R 95/87, BFHE 157, 365, BStBl II 1989, 863).

- 37** bb) Im Streitfall kommt ein Verpächterwahlrecht zugunsten des Klägers nicht in Betracht.
- 38** (1) Das Verpächterwahlrecht stand in erster Linie der Erbengemeinschaft als dem (bisherigen) Unternehmer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zu. Denn bei der Betriebsverpachtung ist auf die Verhältnisse des verpachtenden Unternehmens abzustellen (BFH-Urteil vom 29. November 2017 X R 34/15, BFH/NV 2018, 623, m.w.N.). Die Erbengemeinschaft hatte ihr Betriebsvermögen aber mit der Übereignung der Flurstücke 11/3 und 11/4 an KH und den Kläger vollständig verloren. Es bestand damit keine Möglichkeit mehr, dass sie den Betrieb nach Beendigung der Pachtverhältnisse wieder aufnahm und fortführte (zu diesem Erfordernis s.a. BFH-Urteil vom 7. November 2013 X R 21/11, BFH/NV 2014, 676, m.w.N.).
- 39** (2) Auch der Kläger (als vormaliger Mitunternehmer) hatte kein Verpächterwahlrecht. Zwar setzt das Verpächterwahlrecht nicht voraus, dass alle betrieblichen Wirtschaftsgüter verpachtet werden. Ausreichend, aber auch erforderlich ist vielmehr, dass die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Wirtschaftsgüter mitverpachtet werden (BFH-Urteile vom 14. Dezember 1978 IV R 106/75, BFHE 127, 21, BStBl II 1979, 300; vom 28. August 2003 IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10; vom 11. Oktober 2007 X R 39/04, BFHE 219, 144, BStBl II 2008, 220; in BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, und in BFH/NV 2018, 623; BFH-Beschluss vom 20. Mai 2014 IV B 81/13, BFH/NV 2014, 1366).
- 40** Der Kläger übernahm und verpachtete mit dem Flurstück 11/4 aber lediglich ein Grundstück aus dem Betriebsvermögen der Erbengemeinschaft. Damit hat er im Rahmen der Teilung der Mitunternehmerschaft weder alle noch die wesentlichen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der Erbengemeinschaft übernommen. Denn bei dem Flurstück 11/3 handelte es sich ebenfalls um eine wesentliche Betriebsgrundlage. Wird nur ein Betriebsgrundstück verpachtet, so liegt nur dann eine Betriebsverpachtung vor, wenn das Grundstück die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (BFH-Urteil in BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10, m.w.N.). Es kann im Streitfall folglich nicht davon ausgegangen werden, dass --wie es für die Anwendung der Grundsätze der Betriebsverpachtung erforderlich ist-- im Zeitpunkt des Beginns der Verpachtung durch den Kläger der (vormalige) Betrieb (der Erbengemeinschaft) in seinem Wesen unverändert (fort-)bestand und als solcher vom Verpächter (dem Kläger) dem Pächter zur Nutzung überlassen wurde (s. hierzu auch BFH-Urteile in BFHE 127, 21, BStBl II 1979, 300, und in BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10).
- 41** (3) Ein anderes Ergebnis ergibt sich --entgegen der Ansicht des FA-- auch nicht unter dem Gesichtspunkt, dass der Verpächter die Zusammensetzung des Betriebsvermögens seines fortgeführten Betriebs --wie ein aktiv wirtschaftender Land- und Forstwirt-- ändern kann (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 21. September 2000 IV R 29/99, BFH/NV 2001, 433, und vom 19. Juli 2011 IV R 10/09, BFHE 234, 212, BStBl II 2012, 93, Rz 30). Denn für die Begründung des Verpächterwahlrechts kommt es unbeschadet der Befugnis des Verpächters, die Zusammensetzung seines Betriebsvermögens zu ändern, darauf an, ob im Zeitpunkt des Beginns der Verpachtung der Betrieb in seinem Wesen unverändert besteht und als solcher vom Verpächter dem Pächter zur Nutzung überlassen wird (BFH-Urteil in BFHE 127, 21, BStBl II 1979, 300, m.w.N.; zu § 6 Abs. 3 EStG ebenso BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 1702). Dies ist im Streitfall nicht gegeben. Bei Auflösung der Erbengemeinschaft und Beginn der Verpachtung des Flurstücks 11/4 durch den Kläger gehörte zum Betrieb der Erbengemeinschaft als wesentliche Betriebsgrundlage nicht nur das Flurstück 11/4, sondern auch das Flurstück 11/3. Da der Kläger bei Auflösung der Erbengemeinschaft nur das Flurstück 11/4 verpachtet hat, fehlt es an der Verpachtung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen durch den Kläger.

- 42** Insoweit unterscheidet sich der Streitfall auch von dem Sachverhalt, der dem BFH-Urteil in BFH/NV 2001, 433 zugrunde lag. Denn dort hatten die Landwirte ihren Betrieb bereits vor Beginn der Verpachtung wesentlich verkleinert und anschließend nur diesen verkleinerten Betrieb verpachtet. In einer solchen Situation besteht auch nach Auffassung des erkennenden Senats kein Anlass, das Verpächterwahlrecht nicht zu gewähren, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen des (verkleinerten) Betriebs verpachtet werden.
- 43** b) Das Flurstück 11/4 gehörte auch nach den Grundsätzen der Realteilung nicht zum Betriebsvermögen des Klägers.
- 44** aa) Der Begriff der Realteilung wurde in das EStG zwar erstmals in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des Art. 1 Nr. 26 Buchst. b des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) mit Wirkung vom 1. Januar 1999 aufgenommen. Steuerrechtlich war die Realteilung aber auch schon zuvor und insbesondere auch bei Auflösung der Erbengemeinschaft anerkannt. Der BFH definierte Realteilung ertragsteuerlich als die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführte (s. BFH-Urteile vom 17. September 2015 III R 49/13, BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37, Rz 31, m.w.N.; vom 16. März 2017 IV R 31/14, BFHE 257, 292, Rz 42).
- 45** Lagen diese Voraussetzungen vor, gewährte der BFH den Mitunternehmern ein Wahlrecht. Alternativ zur Versteuerung des Aufgabegewinns und zum Teilwertansatz konnten sie die Buchwerte dieser Wirtschaftsgüter in ihren Bilanzen fortführen (BFH-Urteile vom 10. Februar 1972 IV 317/65, BFHE 104, 543, BStBl II 1972, 419, und vom 19. Januar 1982 VIII R 21/77, BFHE 135, 282, BStBl II 1982, 456). Dieses Wahlrecht wurde analog aus dem in § 24 des Umwandlungssteuergesetzes 1977 (UmwStG) zum Ausdruck kommenden Rechtsgedanken hergeleitet, dass bei einer Mitunternehmerschaft das bloße Verbringen eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft sowohl erfolgswirksam als auch erfolgsneutral gestaltet werden konnte. Die Realteilung einer Personengesellschaft wurde ihrem Wesen nach als der umgekehrte Fall einer Einbringung nach § 24 UmwStG angesehen (BFH-Urteil vom 10. Dezember 1991 VIII R 69/86, BFHE 166, 476, BStBl II 1992, 385).
- 46** bb) Im Streitfall wurde das Flurstück 11/4 aber nicht in ein Betriebsvermögen des Klägers übertragen. Der Kläger legte es weder in einen neu eröffneten noch in einen bestehenden Betrieb ein.
- 47** Einlagen sind gemäß § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahrs zugeführt hat. Von einer solchen Einlage wäre auszugehen, wenn der Kläger das Flurstück 11/4 nach Übertragung von der Erbengemeinschaft selbst bewirtschaftet hätte (s. BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 1702) oder er zumindest die Absicht gehabt hätte, das (verpachtete) Flurstück so bald wie möglich selbst zu bewirtschaften (s. BFH-Urteile vom 12. September 1991 IV R 14/89, BFHE 165, 518, BStBl II 1992, 134, und vom 17. Juni 1993 IV R 110/91, BFHE 171, 481, BStBl II 1993, 752).
- 48** Solches hat das FG im Streitfall allerdings nicht festgestellt. Das FA hat auch nicht behauptet, der Kläger habe das Flurstück 11/4 jemals selbst bewirtschaftet oder eine solche Absicht gehabt. Der Kläger unterhielt auch keinen eigenen Verpachtungsbetrieb, dem er das Flurstück hätte widmen können. Die bloße Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen führt indessen nicht zu land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen des Verpächters. Dieser erzielt vielmehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, nicht aber aus Land- und Forstwirtschaft (BFH-Urteile in BFHE 157, 365, BStBl II 1989, 863, und vom 29. März 2017 VI R 82/14, BFH/NV 2017, 1313, m.w.N.).
- 49** cc) Aus den vom FA herangezogenen BFH-Entscheidungen ergibt sich nichts Gegenteiliges.
- 50** (1) Dem BFH-Urteil vom 23. März 1995 IV R 93/93 (BFHE 177, 404, BStBl II 1995, 700) lag kein mit dem Streitfall vergleichbarer Sachverhalt zugrunde.
- 51** Der Kläger jenes Verfahrens hatte das Inventar, um dessen Entnahmegewinn die Beteiligten stritten, aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft nach Auflösung der Gesellschaft ebenso wie die der Gesellschaft zur Verfügung gestellten eigenen landwirtschaftlichen Flächen in das Betriebsvermögen des von ihm selbst bewirtschafteten (Pacht-)Betriebs überführt. Daran fehlt es im Streitfall. Denn der hiesige Kläger unterhielt keinen (auch keinen ruhenden) land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, in den er das Flurstück 11/4 hätte überführen können, und eröffnete mit der bloßen Verpachtung des Flurstücks 11/4 einen solchen Betrieb auch nicht. Vielmehr erzielte er insoweit allenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

- 52** Die landwirtschaftlichen Flächen, die nach dem BFH-Urteil in BFHE 177, 404, BStBl II 1995, 700 der Vater des dortigen Klägers nach dem Tod seines Bruders zunächst als Alleininhaber des Verpachtungsbetriebs gehalten hatte, wurden bei Begründung der Mitunternehmerschaft mit dem Kläger jenes Verfahrens Sonderbetriebsvermögen des Vaters. Das Sonderbetriebsvermögen erhielt der Vater bei Aufgabe der Mitunternehmerschaft im Zuge der Realteilung zurück. Er übernahm es zu Buchwerten wieder in das Betriebsvermögen seines Verpachtungsbetriebs. Dies führte ebenfalls nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven. Denn der Vater behielt als (vormaliger) Mitunternehmer bei Aufgabe des Betriebs der Gesellschaft lediglich die in seinem Sonderbetriebsvermögen gehaltenen landwirtschaftlichen Flächen als die wesentlichen Betriebsgrundlagen und verpachtete diese ohne Veränderung ihrer Wesens- und Nutzungsart (an einen früheren Mitgesellschafter). Ein solcher Sachverhalt ist vorliegend ebenfalls nicht gegeben.
- 53** (2) Der Streitfall ist auch nicht mit dem Sachverhalt vergleichbar, der dem BFH-Urteil vom 7. Dezember 1995 IV R 109/94 (BFH/NV 1996, 663) zugrunde lag.
- 54** Bei dem "Gut A", um dessen Buchwertfortführung die Beteiligten jenes Verfahrens stritten, handelte es sich um einen landwirtschaftlichen Betrieb des dortigen Klägers, den dieser 1961 im Wege der Erbfolge erworben hatte und der mit einem Nießbrauch zugunsten seiner Mutter belastet war. Die Mitunternehmerschaft, der der Kläger das Gut als Sonderbetriebsvermögen überlassen hatte, wurde 1963 aufgelöst. Anschließend bewirtschaftete die Mutter des Klägers den Betrieb bis 1966 im Rahmen einer neu gegründeten Mitunternehmerschaft ohne Beteiligung des Klägers und später allein, bis der Kläger 1984 die Eigenbewirtschaftung übernahm. Der BFH lehnte bei Auflösung der Mitunternehmerschaft im Jahr 1963 eine Betriebsaufgabe des Klägers ab. Das Gut war weiterhin Betriebsvermögen des ruhenden landwirtschaftlichen Eigentümerbetriebs des Klägers. Denn er hatte es bis 1966 an den wirtschaftenden Betrieb der zweiten Mitunternehmerschaft und später an den Betrieb seiner nießbrauchsberechtigten Mutter überlassen.
- 55** Der hiesige Kläger erhielt bei Auflösung der Erbengemeinschaft aber keinen (ruhenden) landwirtschaftlichen Betrieb (zurück), den er Dritten im Rahmen einer Betriebsverpachtung hätte überlassen können. Er erhielt bei Auflösung der Erbengemeinschaft vielmehr lediglich ein (verpachtetes) Grundstück.
- 56** (3) Nach dem BFH-Beschluss vom 6. Juli 2006 IV B 95/05 (BFH/NV 2006, 2246) steht es einer Buchwertfortführung nicht entgegen, wenn ein von einer Erbengemeinschaft unterhaltener Verpachtungsbetrieb ohne Erklärung der Betriebsaufgabe von einer Bruchteilsgemeinschaft fortgeführt wird. Der BFH ist in jener Entscheidung ferner davon ausgegangen, dass der Betrieb einer Mitunternehmerschaft im Zuge der Auseinandersetzung aufgegeben wird und eine Buchwertfortführung nach Realteilungsgrundsätzen auch bei Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern zulässig ist. Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH und der Auffassung des erkennenden Senats. Im Streitfall lagen nach den vorstehenden Ausführungen in Bezug auf den Kläger die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung nach Realteilungsgrundsätzen indessen nicht vor.
- 57** (4) Dem BFH-Beschluss vom 27. Juni 2007 IV B 113/06 (BFH/NV 2007, 2257) lag ein Sachverhalt zugrunde, bei dem der Eigentumsbetrieb des Ehemanns der dortigen Klägerin, der früher von einer GbR als Sonderbetriebsvermögen bewirtschaftet worden war, nach Aufgabe dieser Bewirtschaftung unter Einschluss aller wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet wurde. Der BFH sah es als nicht klärungsbedürftig an, dass in einer solchen Konstellation bei Auflösung der GbR keine Zwangsbetriebsaufgabe des als Sonderbetriebsvermögen bewirtschafteten Eigentumsbetriebs vorliegt. Dies entspricht auch der Ansicht des erkennenden Senats und steht mit dem vorliegenden Urteil offensichtlich nicht in Widerspruch.
- 58** 6. Die vorliegende Entscheidung des Senats widerspricht schließlich auch nicht dem Wortlaut der BMF-Schreiben zur Realteilung eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (BMF-Schreiben vom 28. Februar 2006, BStBl I 2006, 228, und vom 20. Dezember 2016, BStBl I 2017, 36, jeweils IV.2. Satz 2). Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb im Wege der Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern geteilt, kann hiernach das Verpächterwahlrecht nach der Realteilung erstmalig begründet oder fortgeführt werden, wenn die erhaltenen Wirtschaftsgüter bei dem Realteiler nach der Realteilung einen selbständigen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bilden. Diese Auffassung trifft im Grundsatz zu. Im Streitfall stellte das Flurstück 11/4 beim Kläger allerdings keinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dar.
- 59** 7. Da der Kläger nach alledem im Streitjahr keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielte, hat das FG den angefochtenen Feststellungsbescheid zu Recht aufgehoben.
- 60** 8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de