

# Urteil vom 23. Oktober 2019, VI R 25/17

## Keine Aufdeckung der stillen Reserven bei freiwilligem Landtausch

ECLI:DE:BFH:2019:U.231019.VIR25.17.0

BFH VI. Senat

EStG § 6 Abs 6 S 1, FlurbG § 61 S 2, FlurbG § 68, FlurbG § 79, FlurbG § 80, FlurbG § 86 Abs 2 Nr 1, FlurbG § 103a, FlurbG § 103b Abs 1 S 1, FlurbG § 103c Abs 1, FlurbG § 103c Abs 2, FlurbG § 103f Abs 1, FlurbG § 103f Abs 2, FlurbG § 103f Abs 3, EStG VZ 2013

vorgehend FG Münster, 06. April 2017, Az: 4 K 2406/16 F

## Leitsätze

Für den freiwilligen Landtausch gelten einkommensteuerrechtlich dieselben Folgen wie beim Regelflurbereinigungs- und beim Baulandumlegungsverfahren. Der Austausch von Grundstücken im Rahmen eines freiwilligen Landtauschs ist daher nicht nach den für den (freiwilligen) Tausch von Wirtschaftsgütern maßgeblichen Grundsätzen des § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG zu beurteilen, sondern --soweit Wertgleichheit besteht-- einkommensteuerrechtlich neutral.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 07.04.2017 - 4 K 2406/16 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Land- und Forstwirt. Das Wirtschaftsjahr läuft vom 1. Oktober bis zum 30. September des Folgejahres. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für das Streitjahr (2013) gemäß §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b der Abgabenordnung gesondert fest.
- 2** Im Jahr 2011 trat der Kläger mit ... weiteren Land- und Forstwirten der Region in Verhandlungen über einen Landtausch von land- sowie forstwirtschaftlich genutzten Flächen. Betroffen war eine Gesamtfläche von insgesamt ca. ... ha. Anlass des beabsichtigten Landtauschs war eine Arrondierung der betroffenen Flächen und die hieraus resultierende Bewirtschaftungserleichterung.
- 3** Nach Abschluss der Tauschverhandlungen beantragten die Tauschpartner im September 2012 bei der zuständigen Flurbereinigungsbehörde die Durchführung des freiwilligen Landtauschs (§ 103c Abs. 1 Satz 1 des Flurbereinigungsgesetzes --FlurbG--). Im April 2013 ordnete die Bezirksregierung den freiwilligen Landtausch antragsgemäß an (§ 103c Abs. 2 i.V.m. § 86 Abs. 2 Nr. 1 FlurbG). Auf Grundlage des Antrags erließ sie im September 2013 einen Tauschplan (§ 103f Abs. 1 und 2 FlurbG) und ordnete nach dessen Unanfechtbarkeit Ende Oktober 2013 seine Ausführung an (§ 103f Abs. 3 FlurbG).
- 4** Als Ergebnis des freiwilligen Landtauschs tauschte der Kläger insgesamt 61 129 qm Fläche herein und 57 387 qm Fläche weg. Zum Ausgleich von Mehrausweisungen von 3 742 qm hatte er zudem 815 € zu zahlen, zum Ausgleich für die Übernahme von Holzbeständen weitere 2.785 € (insgesamt 3.600 €).
- 5** Das FA gelangte zu der Ansicht, der Kläger habe durch den freiwilligen Landtausch einen Buchgewinn von ... €

erzielt, der --anders als bei einer gesetzlich angeordneten Flurbereinigung-- zu steuerpflichtigen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führe.

- 6 Entsprechend dieser Rechtsauffassung stellte das FA in dem Bescheid für 2013 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (zuletzt geändert am 24.02.2016) die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erhöht um den anteiligen Buchgewinn von ... € (3/12 von ... €) fest.
- 7 Den Einspruch des Klägers, mit dem dieser die Auffassung vertrat, der Buchgewinn aus dem freiwilligen Landtausch sei mangels Realisierung eines Anschaffungs- und Veräußerungstatbestands nicht steuerbar, wies das FA zurück.
- 8 Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen gerichteten Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 902 veröffentlichten Gründen statt.
- 9 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Es beantragt,  
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Der Kläger beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der freiwillige Landtausch nach §§ 103a ff. FlurbG wegen des dort geltenden Surrogationsprinzips kein gewinnrealisierender Tausch i.S. des § 6 Abs. 6 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist.
- 13 1. Der freiwillige Landtausch (§§ 103a ff. FlurbG) ist --ebenso wie die Regelflurbereinigung nach §§ 1 ff. FlurbG-- ein behördlich geleitetes Verfahren (§ 103b Abs. 1 Satz 1 FlurbG), das u.a. der Verbesserung der Produktions- und Arbeitsbedingungen in der Land- und Forstwirtschaft (BTDrucks 7/3020, S. 32), d.h. einer im Ergebnis gesteigerten Wirtschaftlichkeit, dient (Seehusen/Schwede, FlurbG, 10. Aufl., § 103a Rz 2). Er wurde im Jahr 1976 eingeführt, weil sich der Tausch von Grundstücken auf der Grundlage privatrechtlicher Verträge im Hinblick auf die verfolgten strukturpolitischen Anliegen als zu schwerfällig erwies (BTDrucks 7/3020, S. 32). Nach § 103a Abs. 1 FlurbG kann ein freiwilliger Landtausch durchgeführt werden, um ländliche Grundstücke zur Verbesserung der Agrarstruktur in einem schnellen und einfachen Verfahren neu zu ordnen. Gemäß § 103a Abs. 2 FlurbG kann ein freiwilliger Landtausch zudem aus Gründen des Naturschutzes und der Landschaftspflege durchgeführt werden.
- 14 a) Im Verfahren des freiwilligen Landtauschs tritt der neue Rechtszustand entsprechend der Festlegungen des von der Flurbereinigungsbehörde zusammenfassenden Tauschplans ein. Die Flurbereinigungsbehörde bestimmt den Zeitpunkt in der Anordnung über die Ausführung des Tauschplans (§ 61 Satz 2, §§ 103b, 103f Abs. 3 Satz 2 FlurbG). Dabei handelt es sich um einen zu beurkundenden zustimmungsbedürftigen Verwaltungsakt (Seehusen/Schwede, a.a.O., § 103f Rz 1). Die Rechtsänderungen vollziehen sich außerhalb des Grundbuchs. Das Ersuchen der Flurbereinigungsbehörde um Eintragung der Rechtsänderungen in das Grundbuch (§ 79 FlurbG) dient somit nur der Grundbuchberichtigung. Zusammen mit den sonstigen Unterlagen (s. § 80 FlurbG) ersetzt es den Eintragungsantrag (§ 13 Abs. 1 der Grundbuchordnung --GBO--), Eintragungsbewilligungen (§ 19 GBO), eventuell notwendige Zustimmungen Dritter und den Nachweis der Unrichtigkeit des Grundbuchs nach § 22 Abs. 1 GBO (Beschluss des Bayerischen Obersten Landesgerichts vom 07.11.1985 - BReg 2 Z 22/85, BayObLGZ 1985, 372, 374). Das Grundbuchamt hat nur zu prüfen, ob die formellen Voraussetzungen des Eintragungsersuchens erfüllt sind, ob es alle für die beantragte Eintragung notwendigen Angaben enthält und ob die erforderlichen Unterlagen vorliegen; eine inhaltliche Prüfung des Berichtigungsersuchens hat es nicht vorzunehmen (Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 07.02.2013 - V ZB 160/12, Rz 9).
- 15 b) Folge der Rechtsänderung ist, dass an die Stelle des einen Tauschflurstücks das andere Tauschflurstück tritt und umgekehrt (§ 68 Abs. 1 Satz 1, § 103f Abs. 1 Satz 1 FlurbG). Das bedeutet, dass die Rechtsverhältnisse (insbesondere das Eigentum und die dinglichen Belastungen), die an dem jeweiligen Tauschgrundstück bestanden, sich ohne

weiteres an dem anderen Tauschgrundstück fortsetzen (Grundsatz der dinglichen Surrogation; BGH-Beschluss vom 07.02.2013 - V ZB 160/12, Rz 10; Seehusen/Schwede, a.a.O., § 68 Rz 1 f.).

- 16** c) Damit liegt dem freiwilligen Landtausch der Gedanke einer ungebrochenen Fortsetzung des Eigentums an einem "verwandelten" Grundstück ebenso zugrunde wie dem Verfahren der Regelflurbereinigung oder der städtebaulichen Umlegung (§§ 45 ff. des Baugesetzbuchs), so dass auch bei einem freiwilligen Landtausch eine Änderung des Eigentumsrechts nicht in der Person des Eigentümers, sondern im Gegenstand des Eigentums eintritt.
- 17** aa) Für das Regelflurbereinigungs- und das Baulandumlegungsverfahren hat der IV. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) bereits mehrfach entschieden, dass der Austausch von Grundstücken im Rahmen eines Umlegungsverfahrens nicht nach den für den (freiwilligen) Tausch von Wirtschaftsgütern maßgeblichen Grundsätzen --insbesondere § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG-- zu beurteilen ist. Vielmehr sind der in das Umlegungsverfahren eingebrachte Grundbesitz und der daraus im Zuteilungswege erlangte Grundbesitz, soweit insgesamt wertgleich, als wirtschaftlich identisch zu werten mit der einkommensteuerrechtlichen Folge, dass u.a. keine Gewinnrealisierung nach Tauschgrundsätzen eintritt (BFH-Urteile vom 13.03.1986 - IV R 1/84, BFHE 146, 538, BStBl II 1986, 711; vom 23.09.2009 - IV R 70/06, BFHE 226, 517, BStBl II 2010, 270, und vom 01.07.2010 - IV R 7/08). Mitentscheidend hierfür war der Umstand, dass die Umlegung ihrem Wesen nach eine ungebrochene Fortsetzung des Eigentums an einem verwandelten Grundstück bedeutet. Dem Eigentümer wird sein Eigentum nicht genommen, sondern es bleibt in veränderter Gestalt erhalten (BGH-Beschluss vom 13.02.1969 - III ZR 123/68, BGHZ 51, 341). Die zugeteilten Grundstücke sind "Surrogat" der eingebrachten Grundstücke (vgl. BFH-Urteile in BFHE 146, 538, BStBl II 1986, 711; in BFHE 226, 517, BStBl II 2010, 270, und vom 01.07.2010 - IV R 7/08).
- 18** bb) Neben der an den vorgenannten Tauschgrundsätzen orientierten Grundstücksverteilung eröffnen Umlegungsverfahren aber auch die Möglichkeit, Grundstücke gegen Geldleistung ohne gleichwertige Einbringung von Grundstücken zu erhalten, und lassen insoweit Raum für verschiedene Dispositionen der betroffenen Eigentümer (s. BFH-Urteile in BFHE 226, 517, BStBl II 2010, 270, Rz 28, für das Baulandumlegungsverfahren, sowie vom 01.07.2010 - IV R 7/08, Rz 25, für das Flurbereinigungsverfahren). Eine hierdurch ermöglichte einvernehmliche Geldabfindung erweitert das dem Umlegungsverfahren innewohnende Tauschelement um ein Element des Kaufs bzw. des Hinzuerwerbs (s. BFH-Urteil vom 01.08.1990 - II R 6/88, BFHE 162, 146, BStBl II 1990, 1034). Dies hat zugleich aber auch zur Konsequenz, dass die wirtschaftliche Identität von eingebrachtem und zugeteiltem Grundstück in dem Umfang nicht besteht, in dem die Umlegungsbeteiligten bei der Verteilung der Umlegungsmasse den Sollanspruch übersteigende Mehrzuteilungen erhalten und durch den Geldausgleich nicht lediglich Umlegungsvorteile ausgeglichen werden (BFH-Urteile vom 29.03.1995 - X R 3/92, BFHE 177, 418, und in BFHE 226, 517, BStBl II 2010, 270, Rz 28).
- 19** cc) Da der freiwillige Landtausch --wie unter II.1.b ausgeführt-- gleichfalls vom Surrogationsprinzip beherrscht wird und als behördlich geleitetes Verfahren auch ansonsten eher mit dem Regelflurbereinigungs- und dem Baulandumlegungsverfahren vergleichbar ist als mit dem privatrechtlichen Tausch, bei dem insbesondere der hereingetauschte Vermögensgegenstand nicht rechtlich an die Stelle des weggetauschten Vermögensgegenstands tritt, gelten einkommensteuerrechtlich dieselben Folgen wie beim Regelflurbereinigungs- und beim Baulandumlegungsverfahren (ebenso z.B. Schmidt/Kulosa, EStG, 38. Aufl., § 6 Rz 734; Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A Rz 1326; Gossert in Korn, § 13 EStG Rz 118; Heß, Betriebs-Berater 2017, 1522). Dem entspricht es im Übrigen, dass § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. a des Grunderwerbsteuergesetzes sowohl den Übergang des Eigentums durch die Abfindung in Land im Flurbereinigungsverfahren als auch durch den entsprechenden Rechtsvorgang im freiwilligen Landtauschverfahren von den der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgängen ausnimmt.
- 20** Dem kann nicht entgegengehalten werden, die Wertgleichheit sei beim freiwilligen Landtausch nicht gesichert. Zwar gelten die Grundsätze über die wertgleiche Abfindung beim freiwilligen Landtausch anders als beim Regelflurbereinigungsverfahren nicht (§ 103b Abs. 2 FlurbG). Es liegt indes in der Natur der Sache, dass die Beteiligten des freiwilligen Landtauschs auf einen wertgleichen Tausch achten und andernfalls bestehende Wertunterschiede in Geld ausgleichen. Ein etwaiger Geldausgleich für eine Mehrausweisung führt auch beim freiwilligen Landtausch nur dazu, dass dieser um ein Element des Kaufs bzw. Hinzuerwerbs erweitert wird.
- 21** Auch der Umstand, dass der freiwillige Landtausch --insoweit anders als das Regelflurbereinigungsverfahren, das auf Anordnung der Flurbereinigungsbehörde initiiert wird-- von den Beteiligten eigeninitiativ beantragt wird, vermag an dem Ergebnis nichts zu ändern. Denn die Flurbereinigungsbehörde ist gleichwohl "Herrin des Verfahrens". So stellt § 103a FlurbG die Einleitung des Verfahrens ausdrücklich in das Ermessen der Behörde. Der

freiwillige Landtausch ist dabei nur unter den engen Voraussetzungen des § 103a FlurbG möglich, die von der Behörde zu prüfen sind. Die Flurbereinigungsbehörde fasst weiter die von den Tauschpartnern gefundenen Vereinbarungen über die zu tauschenden Grundstücke und über geldliche Leistungen, sonstige zwischen den Tauschpartnern getroffene Regelungen und alle Rechte, insbesondere die dinglichen Rechte, in dem Tauschplan nur zusammen, wenn sie keine Bedenken gegen die Durchführung des freiwilligen Landtauschs hat (§ 103f Abs. 1 Satz 3 FlurbG). Kommt eine Einigung über den Tauschplan in einem von der Flurbereinigungsbehörde geleiteten Anhörungstermin nicht zu Stande, stellt die Behörde das Verfahren ein (§ 103f Abs. 2 FlurbG). Andernfalls ordnet sie nach Unanfechtbarkeit des Tauschplans dessen Ausführung an (§ 103f Abs. 3 FlurbG), wodurch der im Tauschplan vorgesehene neue Rechtszustand kraft Gesetzes eintritt (§§ 103b Abs. 1, 61 FlurbG).

- 22** 2. a) Bei Heranziehung dieser Grundsätze ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass der freiwillige Landtausch --ebenso wie andere gesetzlich geregelte Grundstücks austauschverfahren-- nicht nach den für den (freiwilligen) Tausch von Wirtschaftsgütern maßgeblichen Grundsätzen zu beurteilen ist, sondern infolge der eintretenden Surrogation --soweit Wertgleichheit besteht-- keine Gewinnrealisierung eintritt.
- 23** Zutreffend hat das FG daher eine Gewinnrealisation im Streitfall verneint, soweit die Tauschgrundstücke wertgleich waren.
- 24** b) Ebenfalls zutreffend hat es im Ergebnis eine Gewinnrealisation in Höhe der Ausgleichszahlung von 3.600 € verneint.
- 25** Soweit der Kläger die Ausgleichszahlung in Höhe von 2.785 € für das stehende Holz geleistet hat, gehen die Beteiligten zu Recht davon aus, dass es sich um Anschaffungskosten des stehenden Holzes handelt und schon deshalb keine Gewinnrealisierung eingetreten ist. Der Senat sieht daher insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 26** Soweit der Kläger den Ausgleich in Höhe von 815 € für Mehrausweisungen eines landwirtschaftlichen Grundstücks von 3 742 qm geleistet hat, sind die Beteiligten zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Ausgleichszahlung als Veräußerungskosten im Rahmen des Tauschgeschäfts zu berücksichtigen seien. Vielmehr handelt es sich um Anschaffungskosten der zusätzlichen Grundstücksflächen, da insoweit neben dem freiwilligen Landtausch innewohnende Tauschelement --wie oben dargelegt-- ein Erwerbsgeschäft getreten ist. Die Anschaffungskosten sind zu aktivieren und führen daher ebenfalls nicht zu einer Gewinnrealisation in dem Streitjahr. Angesichts dessen kann dahinstehen, ob die Ausgleichszahlung, wie das FG meint, ihre Rechtsgrundlage in der analogen Anwendung des § 44 Abs. 3 Satz 2 FlurbG hat.
- 27** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)