Urteil vom 15. April 2010, IV R 58/07

Kein Fall von geringer Bedeutung bei Streit über die Zuordnung der Einkünfte zu einer Einkunftsart - Abwahl der Nutzungswertbesteuerung - Betriebsaufgabe bei Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebs - Übergang eines verpachteten Betriebs unter Fortbestand des Pachtvertrags unentgeltlich im Wege der Erbfolge oder der Schenkung auf einen Dritten - Nutzungsänderung eines Wirtschaftsguts führt nicht zur Zwangsentnahme

BFH IV. Senat

AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 180 Abs 3 S 1 Nr 2, EStG § 13 Abs 2 Nr 2, EStG § 14 S 2, EStG § 16 Abs 3, EStG § 52 Abs 15, EStDV § 7 Abs 1, EStG § 4 Abs 3

vorgehend FG Köln, 08. August 2007, Az: 10 K 4381/03

Leitsätze

1. NV: Ein Fall von geringer Bedeutung liegt nicht vor, wenn die Zuordnung der Einkünfte zu den Gewinneinkünften bzw. Überschusseinkünften in Streit steht.

2. NV: Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb im Ganzen oder parzellenweise verpachtet, kann eine Betriebsaufgabe nur bei einer unmissverständlichen und eindeutigen Aufgabeerklärung des Steuerpflichtigen angenommen werden.

3. NV: Die Abwahl der Nutzungswertbesteuerung und die daran anknüpfende Steuerfreiheit des Entnahmegewinns sind nur möglich, wenn im Zeitpunkt der Abwahl die Voraussetzungen der Nutzungswertbesteuerung vorgelegen haben. Der tatsächliche Ansatz eines Nutzungswertes ist nicht erforderlich.

Tatbestand

1 I. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob für das Jahr 2001 (Streitjahr) ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften ergehen durfte.

2 Die Mutter bzw. Schwiegermutter (M) der Kläger und Revisionsbeklagten zu 1. bis 3. (Kläger zu 1. bis 3.) unterhielt auf ihrem Grundbesitz in X einen landwirtschaftlichen Betrieb. Den Betrieb bewirtschaftete M längstens bis 1974. Danach verpachtete sie die landwirtschaftlichen Grundstücke, ohne das Hofgrundstück, auf dem sich zwei Wohnhäuser (Z 17 und 19) befinden. Eine Betriebsaufgabeerklärung gab M nicht ab.

3 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 9. Oktober 1981 übertrug M ihren gesamten Grundbesitz unentgeltlich auf die Kläger zu 1. und 2. zu je ¼ und den Kläger zu 3. zu ½ Miteigentumsanteilen. Die Kläger vereinbarten in dem Übertragungsvertrag, dass dem Kläger zu 3. die alleinige Nutzung des Wohnhauses Z 19 und den Klägern zu 1. und 2. die alleinige Nutzung des Wohnhauses Z 17 zusteht und ihnen für das jeweilige Gebäude die alleinige Unterhaltung obliegt. Für das Wohnhaus Z 19 räumten die Kläger der M und deren Ehemann ein dem Wohnungsrecht entsprechendes lebenslängliches Nutzungsrecht ein (im Weiteren Wohnungsrecht). Daneben übernahmen sie ein der Schwester der M dinglich bestelltes Wohnungsrecht an einem Teil der Räume des Wohnhauses Z 19. Besitz, Nutzungen, Gefahr und Lasten gingen mit dem Tag des Vertragsabschlusses auf die Kläger über.

4 Die Kläger erklärten in den Jahren 1982 bis 1990, 1995 und 1998 aus der Verpachtung von Stückländereien Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Einkünfte für das von den Klägern zu 1. und 2. selbst genutzte Wohnhaus Z 17 wurden nicht erklärt; ebenso wenig Einkünfte aus dem Wohnhaus Z 19 für die Zeit der Wohnrechtsausübung. Ab dem 1. November 1992 vermietete der Kläger zu 3. das Wohnhaus Z 19 an Dritte. Dabei trat er jeweils allein (ohne Hinweis auf ein Gemeinschaftsverhältnis) als Vermieter auf. Die hieraus erzielten Einkünfte erklärte der Kläger zu 3. jeweils in seiner Einkommensteuererklärung als solche aus Vermietung und Verpachtung.

5 Da die Kläger trotz Aufforderung durch den Beklagten und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) für 2001 keine Feststellungserklärung abgaben, schätzte das FA die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 12.300 DM (Pacht 300 DM, Vermietung 12.000 DM) und rechnete diese den Klägern zu 1. und 2. mit jeweils 25 % und dem Kläger zu 3. mit 50 % zu.

6 Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte insoweit Erfolg, als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nur in Höhe von 10.207 DM festgestellt wurden (Pacht 540 DM und Vermietung 9.667 DM). Die Einkünfte wies das FA den Klägern zu 1. und 2. jeweils in Höhe von 135 DM (25 % von 540 DM) und dem Kläger zu 3. in Höhe von 9.937 DM (50 % von 540 DM und 100 % von 9.667 DM) zu.

7 Die dagegen erhobene Klage, mit der die Kläger die Aufhebung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte 2001 begehrten, hatte Erfolg. Zur Begründung führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, dass eine gesonderte und einheitliche Feststellung nicht durchzuführen sei. Die Einkünfte aus der Vermietung des Wohnhauses Z 19 seien ausschließlich dem Kläger zu 3. zuzurechnen, da dieser nur in seiner Person den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht habe. Die Einkünfte aus der Vermietung seien auch nicht als solche aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen, da das Wohngrundstück spätestens mit dem Abschluss des notariellen Übertragungsvertrags von der M aus dem Betriebsvermögen in ihr Privatvermögen überführt worden sei. Hinsichtlich der Pachteinnahmen aus der Vermietung der Stückländereien liege ein Fall von geringer Bedeutung vor. Auch insoweit sei daher eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nicht erforderlich. Die vollständigen Urteilsgründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 109 abgedruckt.

8 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

9 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

11 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

12 1. Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, dass eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) nicht erforderlich ist.

13 Einkommensteuerpflichtige Einkünfte sind grundsätzlich dann nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Von einer gesonderten und einheitlichen Feststellung kann abgesehen werden, soweit es sich um einen Fall von geringer Bedeutung handelt (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO). Um einen solchen handelt es sich insbesondere, wenn die Höhe des festgestellten Betrags und die Aufteilung feststehen.

14 Die Kläger haben von der M durch Vertrag vom 9. Oktober 1981 das Miteigentum nach Bruchteilen (§ 1008 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) an den in Streit stehenden Grundstücksflächen erworben. Zwischen den Klägern besteht damit eine Bruchteilsgemeinschaft gemäß § 741 BGB. Soweit die Beteiligten von einer Erbengemeinschaft sprechen, handelt es sich um eine allgemein sprachliche und nicht um eine rechtliche Umschreibung des Gemeinschaftsverhältnisses. Da die Kläger die Einkünfte aus den Grundstücken in ihrer gemeinschaftlichen Verbundenheit beziehen, sind die Einkünfte gesondert und einheitlich festzustellen.

15 Ein Fall von geringer Bedeutung liegt nicht vor. Zwar stehen die Höhe der erzielten Einkünfte und deren Verteilung auf die Kläger fest. Gleichwohl liegt ein Fall von geringer Bedeutung nicht vor, weil die Zuordnung der Einkünfte zu den Gewinneinkünften bzw. den Überschusseinkünften in Streit steht. Die zwischen den Beteiligten streitige Frage, ob durch die Verpachtung landwirtschaftlich genutzter Grundstücke und die Vermietung des Wohnhauses Z 19 landwirtschaftliche Einkünfte oder solche aus Vermietung und Verpachtung erzielt worden sind, ist auf der Ebene der Bruchteilsgemeinschaft und damit im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung zu entscheiden (vgl. zur Abgrenzung von Einkunftsarten Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. Februar 1989 VIII R 49/84, BFH/NV 1990, 6). Davon zu unterscheiden ist die Frage der Zurechnung der Einkünfte, die vorliegend zwischen den Beteiligten nicht in Streit steht.

16 2. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben.

17 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Die Kläger haben, ausgehend von den Feststellungen des FG, einen bestehenden landwirtschaftlichen Verpachtungsbetrieb übernommen (dazu nachfolgend unter a). Eine Betriebsaufgabe ist seitens der Kläger bis zum Ende des Streitjahres nicht erklärt worden. Die Einkünfte aus der Verpachtung der Stückländereien sind daher als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft festzustellen (dazu nachfolgend unter b). Mangels weiterer Feststellungen des FG kann der Senat aber nicht entscheiden, ob die Einkünfte aus der Vermietung des Hauses Z 19 als landwirtschaftliche Einkünfte festzustellen sind (dazu nachfolgend unter c).

18 a) Die Kläger haben von der M im Wege der vorweggenommenen Erbfolge einen noch bestehenden landwirtschaftlichen Verpachtungsbetrieb übernommen. Nach den Feststellungen des FG hat M bis 1974 einen landwirtschaftlichen Betrieb unterhalten. Nach diesem Zeitpunkt hat sie die Eigenbewirtschaftung eingestellt. Ausweislich der Regelung in § 5 Nr. 3 des Vertrags vom 9. Oktober 1981, dessen Inhalt das FG durch ausdrückliche Bezugnahme festgestellt hat, waren die Stückländereien bereits im Zeitpunkt vor dem Abschluss des Vertrags mit den Klägern an Dritte verpachtet.

19 aa) Die Einstellung der Eigenbewirtschaftung und die Verpachtung der Stückländereien stellten keine Betriebsaufgabe durch M dar. Dies gilt unabhängig davon, ob die Stückländereien, was vom FG allerdings nicht festgestellt worden ist, von M unmittelbar im Anschluss an die Betriebseinstellung oder mit zeitlicher Verzögerung verpachtet worden sind, und ob die Verpachtung im Ganzen oder parzellenweise erfolgt ist.

20 Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb im Ganzen oder parzellenweise verpachtet, so kann der Verpächter wählen, ob er den Vorgang als Betriebsaufgabe i.S. des § 14 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (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-Urteil vom 8. März 2007 IV R 57/04, BFH/NV 2007, 1640, m.w.N. zur Rechtsprechung).

21 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 (BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 1640).

22 Da M nach den Feststellungen des FG weder ausdrücklich noch konkludent eine Betriebsaufgabe erklärt hat, ist der landwirtschaftliche Betrieb nach Einstellung der Eigenbewirtschaftung von der M als Verpachtungsbetrieb fortgeführt worden.

23 bb) Der Verpachtungsbetrieb der M ist ebenfalls nicht durch die unentgeltliche Übertragung der verpachteten Stückländereien und der zu Wohnzwecken selbstgenutzten Grundstücke an die Kläger aufgegeben worden.

24 Geht ein verpachteter Betrieb unter Fortbestand des Pachtvertrags unentgeltlich im Wege der Erbfolge oder der Schenkung auf einen Dritten über, so führt dieser gemäß § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, nunmehr § 6 Abs. 3 EStG, die Buchwerte des verpachteten Betriebs fort und tritt auch hinsichtlich des Wahlrechts, die Betriebsaufgabe zu erklären, in die Rechtsstellung des bisherigen Verpächters ein (BFH-Urteil vom 17. Oktober 1991 IV R 97/89, BFHE 166, 149, BStBl II 1992, 392, m.w.N.). Die der unentgeltlichen Übertragung zu Grunde liegende Motivation ist, anders als das FG meint, in diesem Zusammenhang unerheblich.

25 Für den Streitfall folgt daraus, dass der Verpachtungsbetrieb und das Verpächterwahlrecht der M mit der Übertragung sämtlicher bisher zum landwirtschaftlichen Betrieb gehörender Grundstücke auf die Kläger übergegangen sind.

26 b) Der Verpachtungsbetrieb ist von den Klägern nicht aufgegeben worden. Sie haben bis zum Ende des Streitjahres keine eindeutige Betriebsaufgabeerklärung abgegeben.

27 Während der Betriebsverpachtung kann der Verpächter jederzeit formlos die Betriebsaufgabe erklären (BFH-Urteil vom 15. Oktober 1987 IV R 66/86, BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260). Eine Betriebsaufgabe setzt aber voraus, dass sie den äußeren Umständen nach klar zu erkennen und der Zeitpunkt eindeutig bestimmbar ist (BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902).

28 Davon ausgehend hat das FA zu Recht angenommen, dass die Kläger den Verpachtungsbetrieb bis zum Ende des Streitjahres nicht aufgegeben haben.

29 Die Ausführungen des Prozessbevollmächtigten der Kläger in dem Schreiben vom 1. September 2000 sind nicht als eindeutige Aufgabe des Verpachtungsbetriebs zu verstehen. In dem Schreiben wird lediglich die Rechtsmeinung der Kläger dargelegt, dass die Pachteinnahmen aus den Stückländereien als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen seien, da ein landwirtschaftlicher Betrieb nicht bestanden habe und auch nicht bestehe. Auch die weiteren Ausführungen, die bisherige Erfassung der Pachteinnahmen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft beruhe nur auf der Unkenntnis der Kläger, bringt nicht zweifelsfrei zum Ausdruck, dass sie die Absicht endgültig aufgegeben haben, die unterbrochene betriebliche Tätigkeit (Eigenbewirtschaftung) wiederaufzunehmen.

30 Ist der Verpachtungsbetrieb im Streitjahr nicht aufgegeben worden, sind die Einnahmen aus der Verpachtung der Stückländereien bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen.

31 c) Nach den Feststellungen des FG kann aber nicht beurteilt werden, ob die Wohnung Z 19 im Streitjahr noch zum Betriebsvermögen des Verpachtungsbetriebs der Kläger gehört hat und die Einkünfte aus der Vermietung deshalb als landwirtschaftliche Einkünfte festzustellen sind.

32 aa) Ausweislich des Übertragungsvertrags vom 9. Oktober 1981 wurde der M, ihrem Ehemann sowie der Schwester der M das Wohnungsrecht an dem Haus Z 19 eingeräumt. Da sich die gemeinsame Wohnung auf dem ehemaligen Hofgrundstück befindet, handelt es sich, auch soweit sich das Wohnungsrecht an einzelnen Räumen auf die Schwester erstreckt, um eine Altenteilerwohnung. Diese unterlag gemäß § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG a.F. der Nutzungswertbesteuerung und gehörte deshalb unabhängig davon, dass das Wohnungsrecht teilweise schuldrechtlich und teilweise dinglich eingeräumt wurde, zum notwendigen Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (vgl. BFH-Urteil vom 28. Juli 1983 IV R 174/80, BFHE 139, 367, BStBl II 1984, 97). Die Betriebsvermögenseigenschaft der Altenteilerwohnung ist ebenso zu bejahen, wenn der landwirtschaftliche Betrieb, wie im Streitfall, als ruhender Verpachtungsbetrieb fortbesteht.

33 bb) Zwar war die Wohnung Z 19 damit im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses dem Betriebsvermögen zuzurechnen. Es fehlen aber Feststellungen des FG dazu, ob die Wohnung nicht zu einem späteren Zeitpunkt im Zusammenhang mit dem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung oder durch spätere eindeutige Erklärung aus dem Betriebsvermögen entnommen worden ist.

34 Die Nutzungswertbesteuerung gemäß § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG a.F. ist gemäß § 52 Abs. 15 Satz 1 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Neuregelung der steuerrechtlichen Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums vom 15. Mai 1986 (BGBl I 1986, 730; § 52 Abs. 15 EStG a.F.) mit Ablauf des Veranlagungszeitraums 1986 entfallen. Gemäß § 52 Abs. 15 Satz 2 EStG a.F. war die Nutzungswertbesteuerung jedoch längstens bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums 1998 anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG a.F. im Veranlagungszeitraum 1986 u.a. für die zu eigenen Wohnzwecken oder zu Wohnzwecken des Altenteilers genutzte Wohnung vorlagen. Gemäß § 52 Abs. 15 Satz 4 EStG a.F. konnte der Steuerpflichtige unwiderruflich die Abwahl der Nutzungswertbesteuerung in der Übergangszeit wählen. Die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken oder die Altenteilerwohnung und das dazugehörende Grundstück galten dann mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums als entnommen. Der Entnahmegewinn blieb außer Ansatz (§ 52 Abs. 15 Sätze 6 und 7 EStG a.F.). Die Abwahl der Nutzungswertbesteuerung und die daran anknüpfende Steuerfreiheit des Entnahmegewinns sind jedoch nur dann möglich, wenn im Zeitpunkt der Abwahl die Voraussetzungen für die Nutzungswertbesteuerung vorgelegen haben (BFH-Urteil vom 9. Mai 2000 VIII R 2/99, BFHE 192, 457, BStBl II 2001, 275). Die Voraussetzungen liegen auch dann vor, wenn die Wohnung entsprechend der Regelung in § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG a.F. genutzt worden ist, ein Nutzungswert aber tatsächlich nicht angesetzt worden ist (vgl. Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A Rz 169k). Soweit der Steuerpflichtige eine bisher zu eigenen Wohnzwecken oder zu Wohnzwecken des Altenteilers genutzte Wohnung während des Übergangszeitraums fremd vermietete, konnte ein Abwahlantrag nur noch für den letzten Veranlagungszeitraum gestellt werden, in dem ein Nutzungswert zu besteuern war (BFH-Urteil vom 27. November 2008 IV R 16/06, BFH/NV 2009, 783; Leingärtner/ Kanzler, Besteuerung der Landwirte, Kap. 17, Rz 135). Wurde die Antragstellung für diesen Zeitraum versäumt, verblieb die Wohnung im Betriebsvermögen, solange nicht zu einem späteren Zeitpunkt deren, nunmehr allerdings steuerpflichtige, Entnahme erklärt wurde.

35 Ob die Kläger die Nutzungswertbesteuerung der zu Wohnzwecken der Altenteiler genutzten Wohnung Z 19 vor oder in dem Veranlagungszeitraum der erstmaligen Fremdvermietung abgewählt haben, oder ob sie die Wohnung und den dazugehörenden Grund und Boden in einem späteren Veranlagungszeitraum aus dem Betriebsvermögen entnommen haben, hat das FG nicht festgestellt. Diese Feststellungen wird es daher im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.

36 Nur ergänzend und ohne Bindungswirkung weist der Senat darauf hin, dass das Wohngrundstück Z 19 nicht allein infolge der Vermietung an Dritte ab dem 1. November 1992 aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist. Allein die Nutzungsänderung eines Wirtschaftsguts führt, soweit dadurch nicht notwendiges Privatvermögen begründet wird, auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, wie im Streitfall, nicht zu einer (Zwangs-)Entnahme des Wirtschaftguts (§ 4 Abs. 1 Satz 4 EStG a.F., BFH-Urteil vom 13. Oktober 2005 IV R 33/04, BFHE 211, 258, BStBl II 2006, 68). Durch die Vermietung an Dritte ist das Wohngrundstück Z 19 nicht zum notwendigen Privatvermögen geworden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de