Urteil vom 06. Dezember 2017, VI R 68/15

Grundstückstausch: Ermittlung der Anschaffungskosten bei Grundstücksentnahme

ECLI:DE:BFH:2017:U.061217.VIR68.15.0

BFH VI. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 4 Abs 3 S 4, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 1, EStG § 6 Abs 6 S 1, EStG § 6c Abs 1, EStG § 6b Abs 1, EStG § 7, EStG § 55, EStG § 6b Abs 3, EStG § 6b Abs 4 S 1 Nr 1, EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 4 Abs 3 S 4, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 1, EStG § 6 Abs 6 S 1, EStG § 6c Abs 1, EStG § 6b Abs 1, EStG § 7, EStG § 55, EStG § 6b Abs 3, EStG § 6b Abs 4 S 1 Nr 1, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , BauGB § 196

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 13. Mai 2014, Az: 2 K 1454/13

Leitsätze

1. Wird ein Grundstück aus dem Betriebsvermögen entnommen, ist bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG der Entnahmegewinn durch Abzug der Anschaffungskosten vom Entnahmewert (Teilwert) des Grundstücks zu ermitteln. Dies gilt auch dann, wenn es vor Jahren im Wege der Tauschs gegen ein anderes betriebliches Grundstück erworben, der hierbei erzielte Veräußerungsgewinn seinerzeit aber nicht erklärt wurde.

2. Der Steuerpflichtige ist in diesem Fall nicht so zu stellen, als habe er bei dem Grundstückstausch von seinem Wahlrecht nach § 6c i.V.m. § 6b EStG Gebrauch gemacht.

3. Aus dem BFH-Urteil vom 14. Dezember 1999 IX R 62/96 (BFHE 190, 438, BStBl II 2000, 656) ist kein allgemeiner Grundsatz abzuleiten, dass Steuerpflichtige, die in ihrer Einkommensteuererklärung aufgedeckte stille Reserven aus einer Veräußerung oder Entnahme nicht erklärt haben, hinsichtlich weiterer Geschäftsvorfälle so zu stellen sind, als habe es die Gewinnrealisierung nicht gegeben.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 14. Mai 2014 2 K 1454/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten im Revisionsverfahren nur noch über die Höhe eines Entnahmegewinns.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist der Alleinerbe seiner im Jahr 2010 verstorbenen Ehefrau (E). Diese hatte bis zu ihrem Tod aus der Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen sowie einer in geringem Umfang betriebenen Eigenbewirtschaftung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt, die sie nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelte.

3 E war seit Anfang der sechziger Jahre Alleineigentümerin verschiedener Ackerflächen in der Gemarkung N gewesen. Nach deren Einbringung in ein im Jahr 1972 durchgeführtes Umlegungsverfahren gingen hieraus u.a. die Flurstücke A (Ackerland) sowie B (Bauplatz) hervor. Die Ackerfläche A wurde im Jahr 1984 aufgeteilt in die Flurstücke C (Streifen von 120 qm) sowie D (Weingarten von 1 895 qm).

4 Mit notariellem Vertrag vom ... Januar 1984 tauschte E die Grundstücke B (Bauplatz) sowie C (Streifen von 120 qm) gegen die Flurstücke F (Ackerland, später Bauplatz von 556 qm) sowie G (Weingarten von 1 023 qm). Gemäß III. der notariellen Urkunde gingen die Beteiligten des Grundstückstauschs von einem Wert der Tauschobjekte in Höhe von 50.000 DM aus.

5 E erklärte weder im Wirtschaftsjahr 1983/1984 noch in einem späteren Wirtschaftsjahr einen Gewinn aus dem Grundstückstausch.

6 Mit notariellem Vertrag vom ... August 2008 übertrug E die Grundstücke D (Weingarten zu 1 895 qm) sowie F (Bauplatz zu 556 qm) unentgeltlich ihrem Sohn.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sah darin eine Entnahme. Die Übertragung des Weinbergs ließ das FA erklärungsgemäß unberücksichtigt, weil sich hieraus ein nach § 55 Abs. 6 EStG nicht abzugsfähiger Entnahmeverlust ergab. Den Wert des Bauplatzes ermittelte es im Einspruchsverfahren zuletzt mit 108.225 € (555 qm x 195 €), wovon es einen nach § 55 EStG ermittelten Buchwert zum 1. Januar 1970 von 963 € abzog. Diesen Wert hatte es anteilig aus der Summe der Buchwerte nach § 55 EStG der im Tauschvertrag hingegebenen Flurstücke errechnet. Den sich hieraus ergebenden Entnahmegewinn in Höhe von 107.262 € berücksichtigte das FA gemäß § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG je zur Hälfte in den Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009 (Streitjahre).

8 Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1685 veröffentlichten Gründen ab.

9 Mit seiner Revision, mit der sich der Kläger nur noch gegen die Höhe des Entnahmegewinns wendet, rügt er eine Verletzung materiellen Rechts.

10 Er beantragt,
das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 14. Mai 2014 2 K 1454/13 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 jeweils vom 19. März 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. März 2013 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft um jeweils 19.723 € auf 34.338 € (2008) und auf 34.349 € (2009) gemindert werden und die Einkommensteuer für 2008 auf 5.166 € und für 2009 auf 4.937 € festgesetzt wird.

11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist begründet. Das FG hat rechtsfehlerhaft die tatsächlichen Anschaffungskosten des Flurstücks F nicht ermittelt und seiner Entscheidung damit einen unzutreffenden Entnahmegewinn zugrunde gelegt. Da der Senat mangels hinreichender Feststellungen nicht in der Sache selbst entscheiden kann, ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

13 1. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass das streitbefangene Flurstück F zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs der E gehörte.

14 Zum Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die aus betrieblicher Veranlassung angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden. Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver wirtschaftlicher oder tatsächlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht. Dieser Zusammenhang wird unabhängig von der tatsächlichen oder beabsichtigten Nutzung des Wirtschaftsguts dadurch hergestellt, dass die Anschaffung als solche ein betrieblicher Vorgang ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn das angeschaffte Wirtschaftsgut Entgelt für ein weggegebenes Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens oder für eine sonstige Wertabgabe aus dem Betriebsvermögen ist. Dann ist der Zugang des angeschafften Gegenstands zum Betriebsvermögen notwendige Folge des betrieblich veranlassten Erwerbs (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. August 1989 X R 20/86, BFHE 158, 316, BStBl II 1990, 128; vom 11. November 1987 I R 7/84, BFHE 152, 84, BStBl II 1988, 424, m.w.N.).

Dies gilt auch dann, wenn die Bilanzierung oder sonstige Erfassung in den Büchern des Steuerpflichtigen unterblieben ist (BFH-Urteil in BFHE 158, 316, BStBl II 1990, 128).

15 Hiernach sind die als Gegenleistung für die Übertragung der betrieblichen Grundstücke mit notariellem Vertrag vom ... Januar 1984 erworbenen Flurstücke Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs der E geworden.

16 2. Das FG hat auch zutreffend entschieden, dass E das streitbefangene Flurstück F mit der Übertragung auf ihren Sohn für betriebsfremde Zwecke verwendet und damit aus dem Betriebsvermögen entnommen hat (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG). Eine Entnahme in einem früheren Wirtschaftsjahr konnte das FG nicht feststellen. Da dies im Revisionsverfahren zwischen den Beteiligten nicht mehr im Streit ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.

17 3. Ferner hat das FG den Entnahmewert dieses Grundstücks in nicht zu beanstandender Weise mit 108.225 € errechnet.

18 Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke sind mit dem Teilwert anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG). Das FA hat den Teilwert des streitbefangenen Grundstücks im Entnahmezeitpunkt mit 108.225 € angenommen und diesen Wert anhand des Bodenrichtwerts (§ 196 des Baugesetzbuchs) von 195 € je qm ermittelt (zur Wertermittlung nach dem Bodenrichtwert s. zuletzt BFH-Urteil vom 21. September 2016 X R 58/14, BFH/NV 2017, 275, m.w.N.). Dies ist nicht zu beanstanden. Da dieser Wert zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, sieht der Senat auch insoweit von einer näheren Begründung ab.

19 4. Das FG hat aber den Entnahmegewinn unzutreffend ermittelt, weil es statt der tatsächlichen Anschaffungskosten des Flurstücks F nur den Wert nach § 55 EStG von dem Entnahmewert abgezogen hat.

20 a) Von dem Teilwert des entnommenen Wirtschaftsguts sind bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die Anschaffungskosten für den Grund und Boden im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben abzuziehen (§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG). Da E das ihrem Sohn übertragene Grundstück im Wege des Tauschs erworben hat, bemessen sich die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert der hingegebenen Wirtschaftsgüter. Diese jetzt in § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG enthaltene Regelung galt auch schon vor Einführung des § 6 Abs. 6 EStG (BFH-Urteile vom 14. Dezember 1982 VIII R 53/81, BFHE 137, 339, BStBl II 1983, 303; vom 25. Januar 1984 I R 183/81, BFHE 140, 538, BStBl II 1984, 422). Da E im Gegenzug für den Erwerb der Grundstücke F und G die betrieblichen Flurstücke B und C übereignen musste, betrugen demnach die Anschaffungskosten für die beiden erworbenen Grundstücke die Summe der gemeinen Werte der hingegebenen Grundstücke. Die Beteiligten selbst haben in der Urkunde keinen Aufteilungsmaßstab festgelegt, sodass der gemeine Wert der beiden hingegebenen Grundstücke nach dem Verhältnis der gemeinen Werte der erworbenen Grundstücke aufzuteilen ist (BFH-Urteil vom 2. April 2008 IX R 18/06, BFHE 221, 1, BStBl II 2008, 679).

21 b) Das FG hat abweichend hiervon vom Entnahmewert nur die (anteiligen) Anschaffungskosten der im Wege des Tauschs veräußerten Flurstücke B und C nach § 55 EStG abgezogen und dies damit begründet, die Ermittlung des gemeinen Werts der hingegebenen Grundstücke sei entbehrlich, weil der Kläger so zu stellen sei, als habe E den aus dem Grundstückstausch erzielten Veräußerungsgewinn gemäß § 6c i.V.m. § 6b EStG neutralisiert. Dies hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.

22 aa) Steuerpflichtige, die Grund und Boden veräußern, können nach § 6b Abs. 1 EStG und bei Vorliegen der in § 6b Abs. 4 EStG genannten Voraussetzungen im Wirtschaftsjahr der Veräußerung einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns von Anschaffungs- und Herstellungskosten bestimmter anderer Wirtschaftsgüter abziehen. Soweit dieser Abzug nicht vorgenommen wird, kann im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden (§ 6b Abs. 3 Satz 1 EStG). Ermittelt der Steuerpflichtige seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, ist § 6b EStG mit Ausnahme des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG entsprechend anzuwenden (z.B. BFH-Urteil vom 10. März 2016 IV R 41/13, BFHE 253, 337, BStBl II 2016, 984).

23 § 6b EStG räumt Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG ermitteln, hinsichtlich der Übertragung stiller Reserven Wahlrechte ein. Der Steuerpflichtige kann stille Reserven unter den in § 6b EStG näher beschriebenen Voraussetzungen übertragen oder in eine Rücklage stellen, er muss es aber nicht (z.B. BFH-Urteile vom 19. Dezember 2012 IV R 41/09, BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313, Rz 33; vom 30. August 2001 IV R 30/99, BFHE 196, 507, BStBl II 2002, 49, und vom 17. September 1987 IV R 8/86, BFHE 151, 139, BStBl II 1988, 55). Entsprechendes gilt gemäß § 6c EStG für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

24 Die in § 6b Abs. 1 und 3 EStG gewährten Wahlrechte sind sog. Bilanzierungswahlrechte, die durch einen Abzug des Veräußerungsgewinns von den Anschaffungskosten eines Ersatzwirtschaftsguts oder Bildung einer Rücklage in der Steuerbilanz bzw. bei der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen in der jeweiligen Sonderbilanz ausgeübt werden (u.a. BFH-Urteil in BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313, m.w.N.). Wird der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, gilt auf Grund der in § 6c EStG angeordneten entsprechenden Anwendung des § 6b EStG nichts anderes. Das auf Gewinnübertragung gerichtete Wahlrecht nach § 6c Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 6b Abs. 1 und Abs. 3 Satz 1 EStG wird in der Gewinnermittlung des Veräußerungsjahrs durch Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionsguts oder Bildung einer Rücklage ausgeübt, die bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG als Betriebsausgabe vorzunehmen ist (§ 6c Abs. 1 Satz 2 EStG; BFH-Beschluss vom 11. Juni 2014 IV B 46/13, BFH/NV 2014, 1369; BFH-Urteil in BFHE 196, 507, BStBl II 2002, 49). Die Ausübung des Wahlrechts setzt demnach voraus, dass zunächst ein Gewinn nach § 6c i.V.m. § 6b Abs. 2 EStG erklärt, der sodann durch Abzug einer Betriebsausgabe wieder neutralisiert wird. Überdies sind die weiteren Voraussetzungen des § 6c Abs. 2 EStG zu beachten.

25 bb) E hat im Wirtschaftsjahr 1983/1984 weder einen Gewinn aus dem Grundstückstausch ausgewiesen noch hat sie die Anschaffungskosten der erworbenen Flurstücke durch Ansatz einer Betriebsausgabe in nämlicher Höhe gemindert. Sie hat damit ihr Wahlrecht nach § 6c Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 6b Abs. 1 EStG nicht ausgeübt. Ihr Verhalten kann auch nicht als konkludenter Antrag aufgefasst werden. Erforderlich hierfür wäre eine Äußerung in der Gewinnermittlung oder den dieser beigefügten Unterlagen gewesen, die ihrem objektiven Gehalt nach eindeutig nur den Schluss zugelassen hätte, E habe den durch Tausch realisierten Veräußerungsgewinn nach § 6c i.V.m. § 6b Abs. 1 EStG neutralisieren wollen. Derartige Umstände hat das FG jedoch nicht festgestellt. Zwar war der Veräußerungsgewinn in der Gewinnermittlung nicht enthalten. Dies rechtfertigt jedoch nicht den Schluss, E habe diesen Gewinn auf die Anschaffungskosten der eingetauschten Grundstücke übertragen wollen (BFH-Urteil vom 25. September 2014 IV R 44/11, BFHE 246, 470, BStBl II 2015, 470, Rz 30, zur Rücklage für Ersatzbeschaffung).

26 c) Entgegen der Auffassung des FA folgt auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 14. Dezember 1999 IX R 62/96 (BFHE 190, 438, BStBl II 2000, 656), dass statt der tatsächlichen Anschaffungskosten der erworbenen Flurstücke die historischen Anschaffungskosten bzw. die Werte nach § 55 EStG für die beiden weggetauschten Grundstücke anzusetzen sind. Denn dieses Urteil trifft nur Aussagen zur Bemessungsgrundlage von Absetzungen für Abnutzung (AfA) eines nach Betriebsaufgabe weiterhin zur Erzielung von Einkünften genutzten Wirtschaftsguts und behandelt daher einen mit dem Streitfall nicht vergleichbaren Sachverhalt.

27 aa) Die Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen ist mangels Änderung des Rechtsträgers keine Veräußerung und spiegelbildlich auch keine Anschaffung, sodass sich hierdurch grundsätzlich die (historischen) Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts nicht erhöhen. Gleichwohl behandelt die Rechtsprechung die Entnahme eines abnutzbaren Wirtschaftsguts als anschaffungsähnlichen Vorgang, wenn das Wirtschaftsgut weiterhin zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt wird; der Teilwert oder im Fall der Betriebsaufgabe der gemeine Wert ist dann künftig die Grundlage für die Bemessung der AfA (z.B. BFH-Urteile vom 9. August 1983 VIII R 177/80, BFHE 139, 187, BStBl II 1983, 759; vom 29. April 1992 XI R 5/90, BFHE 168, 161, BStBl II 1992, 969, und in BFHE 190, 438, BStBl II 2000, 656; s.a. BFH-Urteile vom 13. April 2010 IX R 22/09, BFHE 229, 189, BStBl II 2010, 790; vom 24. Juni 2008 IX R 58/05, BFHE 222, 367, BStBl II 2008, 872, am Ende zu § 17 EStG).

28 Der höhere Entnahmewert ersetzt die historischen Anschaffungskosten jedoch nur, soweit die bei Entnahme vorhandenen stillen Reserven schon besteuert wurden oder noch besteuert werden können. Denn nur insoweit werden die als Betriebsausgaben berücksichtigten AfA (teilweise) wieder rückgängig gemacht. Der Zweck des § 7 EStG gebietet dann eine ergebnismindernde Berücksichtigung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Ist eine Betriebsaufgabe oder eine Entnahme steuerlich nicht erfasst worden oder auf Grund einer Sondervorschrift steuerlich nicht zu erfassen gewesen, bilden die historischen Anschaffungskosten weiterhin die Grundlage für die Bemessung der AfA (z.B. BFH-Urteile vom 3. Mai 1994 IX R 59/92, BFHE 174, 422, BStBl II 1994, 749; vom 10. Mai 1995 IX R 54/91, BFH/NV 1995, 1055; in BFHE 190, 438, BStBl II 2000, 656; in BFHE 229, 189, BStBl II 2010, 790, zu § 17 EStG).

29 bb) Im Streitfall geht es nicht um einen anschaffungsähnlichen Vorgang, sondern um eine tatsächliche Anschaffung. E hat durch Vertrag vom ... Januar 1984 die Grundstücke F und G von einem anderen Rechtsträger erworben und hierfür als Gegenleistung zwei betriebliche Grundstücke übereignet. Die ihr hierdurch erwachsenen Anschaffungskosten in Höhe des gemeinen Werts der übertragenen Grundstücke sind gemäß § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG zwingend als Betriebsausgaben zu erfassen. Aus vorgenannter Rechtsprechung lässt sich kein allgemeiner Grundsatz ableiten, dass Steuerpflichtige, die in ihrer Einkommensteuererklärung aufgedeckte stille Reserven aus

einer Veräußerung oder Entnahme nicht erklären, hinsichtlich weiterer Geschäftsvorfälle --entgegen gesetzlicher Vorgaben-- so zu stellen sind, als habe es die Gewinnrealisierung nicht gegeben.

30 5. Das FG ist in seinem Urteil von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil ist daher aufzuheben. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif, da der Senat anhand der Feststellungen des FG die Anschaffungskosten des Flurstücks F nicht bestimmen kann.

31 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de