Urteil vom 23. Oktober 2019, VI R 9/17

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 23.10.2019 VI R 25/17 - Keine Neubewertung von Grundstücken bei freiwilligem Landtausch i.S. des FlurbG - keine (anteilige) Teilwertabschreibung bei Zahlung eines Überpreises und fehlendem Absinken der Bodenrichtwerte

ECLI:DE:BFH:2019:U.231019.VIR9.17.0

BFH VI. Senat

FlurbG §§ 103aff, FlurbG § 103a, EStG § 6 Abs 1 Nr 2, EStG § 6 Abs 6 S 1, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend FG Nürnberg, 07. Februar 2017, Az: 5 K 153/15

Leitsätze

1. NV: 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 .

2. NV: Zahlt ein Landwirt im Zeitpunkt der Anschaffung einen höheren Preis für ein Grundstück, als sich nach der amtlichen Richtwertkarte ergibt (sog. Überpreis), gilt auch in diesem Fall die Vermutung, dass der Teilwert den Anschaffungskosten entspricht (Anschluss an das BFH-Urteil vom 26.06.2007 - IV R 71/04, BFH/NV 2008, 347) .

3. NV: Eine Abschreibung auf den Verkehrswert kommt bei Zahlung eines Überpreises grundsätzlich nicht in Betracht .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 08.02.2017 - 5 K 153/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und wurden für die Streitjahre (2006 und 2007) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.

2 Der Kläger erzielte u.a. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Den Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni.

3 Im Jahr 2005 erwarb der Kläger zwei Grundstücke in der Gemeinde G, zum einen im Juli die Flurnummer 1 mit 7 150 qm für 330.000 € (46,15 € je qm) sowie im September die Flurnummer 2 mit 7 470 qm für 340.000 € (45,52 € je qm), jeweils zzgl. Anschaffungsnebenkosten.

4 Gemäß Ausführungsanordnung des Amts für ländliche Entwicklungen vom März 2007 tauschte der Kläger diese Grundstücke im Wege des freiwilligen Landtauschs nach §§ 103a ff. des Flurbereinigungsgesetzes (FlurbG) gegen die Grundstücke der Gemeinde G Flurnummer 3 mit 7 060 qm sowie 4 und 4a mit 7 020 qm.

5 Bei allen Grundstücken handelte es sich um Ackerland. Ausgleichszahlungen erfolgten nicht. Die erhaltenen

Flächen grenzten unmittelbar an bereits zum Bestand des landwirtschaftlichen Betriebs des Klägers gehörende Flächen. Der Kläger bebaute sodann die erworbenen und die angrenzenden Bestandsflächen mit Gewächshäusern, die mehrere Flurnummern umfassten.

6 In seiner Gewinnermittlung für das Wirtschaftsjahr 2006/2007 berücksichtigte der Kläger aus dem Tauschverfahren "Veräußerungsverluste" aufgrund einer Neubewertung der eingetauschten Grundstücke nach § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG.

7 Die Einkommensteuerveranlagungen für die Streitjahre erfolgten zunächst unter Übernahme der erklärten Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft und unter Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 der Abgabenordnung.

8 Im Rahmen einer Außenprüfung ging der Prüfer davon aus, dass in Folge des freiwilligen Landtauschs eine Neubewertung nicht in Betracht komme, die Buchwerte der hingegebenen Grundstücke vielmehr für die zugeteilten Grundstücke fortzuführen seien. Der Gewinn des am 30.06.2007 endenden Wirtschaftsjahres sei um die geltend gemachten Verluste zu erhöhen.

9 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide. Der Einspruch blieb erfolglos.

10 Die im Anschluss erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1333 veröffentlichten Gründen ab.

11 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

12 Sie beantragen,
das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 06.03.2015 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft ein Verlust aus Anlagenabgang in Höhe von ... €, hilfsweise im Streitjahr 2006 bzw. hilfsweise im Streitjahr 2007 eine Teilwertabschreibung in Höhe von ... € berücksichtigt wird.

13 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Weder rechtfertigt der freiwillige Landtausch die beantragte Gewinnminderung (unter 1.) noch kommt in den Streitjahren eine Teilwertabschreibung in Betracht (unter 2.).

15 1. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der freiwillige Landtausch im Streitfall nicht zu einem Verlust aus Anlagenabgang geführt hat.

16 a) Da der freiwillige Landtausch vom Surrogationsprinzip beherrscht wird, gelten einkommensteuerrechtlich dieselben Folgen wie beim Regelflurbereinigungs- und beim Baulandumlegungsverfahren (s. ausführlich Senatsurteil vom 23.10.2019 - VI R 25/17, BFHE 266, 218). Dies hat zur Folge, dass der Austausch von Grundstücken im Rahmen eines freiwilligen Landtauschs nicht nach den für den (freiwilligen) Tausch von Wirtschaftsgütern maßgeblichen Grundsätzen zu beurteilen ist. Vielmehr sind der in den freiwilligen Landtausch 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 (s. Senatsurteil vom 23.10.2019 - VI R 25/17, BFHE 266, 218).

17 b) Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die vom Kläger eingebrachten und die im Gegenzug erhaltenen Flurstücke wertgleich waren. Damit war der freiwillige Landtausch für den Kläger einkommensteuerrechtlich neutral.

18 2. Das FG hat auch die hilfsweise geltend gemachte Teilwertabschreibung um ... € zum 30.06.2006 bzw. zum 30.06.2007 im Ergebnis zu Recht abgelehnt.

19 a) Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG ist Grund und Boden mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert

(§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

20 aa) Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Bei Wirtschaftsgütern, die nicht der Abnutzung unterliegen, besteht die Vermutung, dass sich ihr Teilwert mit den Anschaffungskosten deckt (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21.07.1982 - I R 177/77, BFHE 136, 381, BStBl II 1982, 758, und vom 07.02.2002 - IV R 87/99, BFHE 197, 550, BStBl II 2002, 294, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 21.03.1995 - IV B 95/94, BFH/NV 1996, 211).

21 bb) Hat ein Landwirt --wie im Streitfall der Kläger-- im Zeitpunkt der Anschaffung einen höheren Preis für ein Grundstück gezahlt, als sich nach der amtlichen Richtwertkarte ergab (sog. Überpreis), gilt auch in diesem Fall die Vermutung, dass der Teilwert den Anschaffungskosten entspricht (BFH-Urteil vom 26.06.2007 - IV R 71/04, BFH/NV 2008, 347; Leingärtner/Wendt, Besteuerung der Landwirte, Kap. 29a, Rz 122). Denn kein Unternehmer zahlt für den Erwerb eines Wirtschaftsguts zu betrieblichen Zwecken einen höheren Preis, als ihm das Wirtschaftsgut aus betrieblicher Sicht wert ist (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 1996, 211, und vom 12.08.1998 - IV B 4/98, BFH/NV 1999, 305). Deshalb kommt eine Abschreibung auf den Verkehrswert grundsätzlich nicht in Betracht. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um Anlage- oder Umlaufvermögen handelt.

22 Eine volle Abschreibung des Überpreises ist ausnahmsweise im Fall einer Fehlmaßnahme möglich, wenn sich der Steuerpflichtige etwa über die Bonität des Bodens oder sonstige wertbeeinflussende bzw. für die betriebliche Nutzung wichtige Faktoren im Zeitpunkt des Erwerbs getäuscht hat (Leingärtner/Wendt, a.a.O., Kap. 29a, Rz 122, m.w.N.). Auch ist der Überpreis abzuschreiben, wenn die betrieblichen Umstände, die zu der Überzahlung geführt haben, weggefallen sind. Sinkt der Verkehrswert des ohne konkrete Veranlassung überteuert erworbenen Grundstücks, nimmt der Überpreis lediglich prozentual an der Teilwertminderung teil (BFH-Urteile in BFHE 197, 550, BStBl II 2002, 294; vom 07.02.2002 - IV R 45/01, BFH/NV 2002, 1021, und vom 21.09.2016 - X R 58/14, Rz 52; BFH-Beschluss vom 23.07.2010 - IV B 12/09).

23 cc) Eine Wertminderung ist --in Abgrenzung zu bloßen Wertschwankungen-- "dauernd", wenn der aktuelle Teilwert den Buchwert während eines erheblichen Teils der Nutzungsdauer im Unternehmen nicht erreichen wird (BFH-Urteil vom 14.03.2006 - I R 22/05, BFHE 212, 526, BStBl II 2006, 680, unter II.1.b) bzw. aus der Sicht des Bilanzstichtags aufgrund objektiver Anzeichen ernstlich mit einem langfristigen Anhalten der Wertminderung gerechnet werden muss (BFH-Urteile vom 23.04.2009 - IV R 62/06, BFHE 224, 564, BStBl II 2009, 778, unter II.1.d, und vom 04.02.2014 - I R 53/12, Rz 9). Die Wertminderung muss nicht endgültig, darf aber nicht nur vorübergehend sein (BFH-Urteil vom 24.10.2012 - I R 43/11, BFHE 239, 275, BStBl II 2013, 162, Rz 15).

24 Geht es um Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens, richtet sich die Beurteilung, ob eine Wertminderung voraussichtlich andauern wird, danach, ob aus Sicht des Bilanzstichtags mehr Gründe für als gegen ein Andauern der Wertminderung sprechen (BFH-Urteile in BFHE 224, 564, BStBl II 2009, 778, unter II.1.d bb, und vom 09.09.2010 - IV R 38/08, Rz 17). In Bezug auf den Grund und Boden gibt es keine allgemeingültigen Fristen für die erforderliche Dauer der Wertminderung; maßgebend sind vielmehr die prognostischen Möglichkeiten zum Bilanzstichtag unter Berücksichtigung des die Wertminderung auslösenden Moments (BFH-Beschluss vom 29.07.2014 - I B 188/13, Rz 4, und BFH-Urteil vom 21.09.2016 - X R 58/14, Rz 60).

25 b) Das FG-Urteil entspricht im Ergebnis diesen Grundsätzen.

26 Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat der Kläger für die im Juli und September 2005 erworbenen Flurstücke 1 und 2 qm-Preise in Höhe von 46,15 € bzw. 45,52 € gezahlt, während die Bodenrichtwerte im streitigen Zeitraum für Grundstücke gleicher Art und Güte in vergleichbarer Lage bei lediglich 35 € je qm lagen. Dabei war ihm --so das FG-- im Zeitpunkt der Anschaffung durchaus bewusst, dass er die Grundstücke zu Preisen erworben hatte, die über den durchschnittlichen Bodenrichtwerten lagen. Zwischen den Beteiligten ist zudem unstreitig, dass der Bodenrichtwert zum 31.12.2004 sogar nur bei 33 € je qm lag.

27 Entgegen der nunmehrigen Ansicht des Klägers handelt es sich bei den Flurstücken 1 und 2, die der Kläger als Pachtflächen bereits vor und auch nach dem Erwerb für den Gemüseanbau nutzte, um Anlagevermögen. Allein die Veräußerungsabsicht macht ein Wirtschaftsgut noch nicht zum Umlaufvermögen, ungeachtet des Umstands, dass es im Zeitpunkt der Veräußerung niemals mehr zur dauernden Nutzung im Betrieb des Veräußerers bestimmt ist (ständige Rechtsprechung, s. z.B. BFH-Urteil vom 09.02.2006 - IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267). Davon ist der

Kläger zunächst auch selber ausgegangen, da er die Flurstücke in der Bilanz zum 30.06.2006 dem Anlagevermögen zugeordnet hat.

28 Der Kläger hat im Zeitpunkt der Anschaffung der Flurstücke 1 und 2 jeweils einen Überpreis für diese gezahlt. Eine Teilwertabschreibung auf den 30.06.2006 kommt im Streitfall ebenso wenig in Betracht wie ein Ansatz der eingetauschten Flurstücke (3, 4 und 4a) mit einem die Anschaffungskosten der weggetauschten Flurstücke unterschreitenden Teilwert gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zum 30.06.2007. Insoweit besteht nach den vorstehenden Ausführungen die Vermutung, dass sich der Teilwert jeweils mit den Anschaffungskosten deckt. Diese Vermutung setzt sich infolge des Grundsatzes der dinglichen Surrogation (s. hierzu Senatsurteil vom 23.10.2019 - VI R 25/17, BFHE 266, 218) der im Wege des freiwilligen Landtauschs eingetauschten Flurstücke 3, 4 und 4a an diesen fort (§ 68 Abs. 1 Satz 1, § 103f Abs. 1 Satz 1 FlurbG).

29 Diese Teilwertvermutung haben die Kläger im Streitfall nicht widerlegt. Weder bei dem Erwerb der zuvor bereits langjährig gepachteten Flurstücke 1 und 2 noch bei dem hierfür erfolgten Tausch der Flurstücke 3, 4 und 4a, auf denen der Gemüseanbau --fortan unter Glas-- weiterbetrieben wurde, handelte es sich um eine Fehlmaßnahme. Weiter ist nicht festgestellt, dass die betrieblichen Umstände, die seinerzeit zur Zahlung des Überpreises geführt haben, weggefallen sind. Schließlich ist auch der Bodenrichtwert der Flurstücke zu den hier maßgeblichen Bilanzstichtagen (30.06.2006 bzw. 30.06.2007) nicht gesunken, sondern betrug nach den bindenden (und nicht im Streit stehenden) Feststellungen konstant 35 €. Allenfalls ist der aus den Bodenrichtwerten abgeleitete Verkehrswert nach dem Anschaffungszeitpunkt im Juli bzw. September 2005 noch gestiegen, da der Bodenrichtwert nach den --von den Klägern als zutreffend erachteten-- Ausführungen des FA zum 31.12.2004 nur 33 € je qm betrug. Auch eine prozentuale Teilwertminderung (s. BFH-Urteil in BFHE 197, 550, BStBl II 2002, 294) kommt daher in den Streitjahren schon dem Grunde nach nicht in Betracht. Entgegen der Ansicht der Kläger rechtfertigt der beim Erwerb der Flurstücke gezahlte Überpreis allein keine Teilwertabschreibung auf den vom FG festgestellten niedrigeren Vergleichswert zu den folgenden Bilanzstichtagen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 197, 550, BStBl II 2002, 294, und in BFH/NV 2002, 1021; BFH-Beschluss vom 23.07.2010 - IV B 12/09).

30 3. Das angefochtene FG-Urteil ist nicht wegen eines Verfahrensfehlers aufzuheben. Der erkennende Senat hat die von den Klägern gerügten Verfahrensverstöße wegen Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) geprüft. Er erachtet diese Rügen indes nicht für durchgreifend und sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).

31 4. Eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung vom 23.10.2019 kommt nicht in Betracht.

32 a) Nach § 121 Satz 1, § 93 Abs. 3 Satz 2 FGO hat das Gericht nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob eine bereits geschlossene mündliche Verhandlung wiedereröffnet wird. Das Ermessen ist allerdings auf null reduziert, wenn durch die Ablehnung der Wiedereröffnung wesentliche Prozessgrundsätze verletzt würden, z.B. weil anderenfalls der Anspruch eines Beteiligten auf rechtliches Gehör verletzt oder die Sachaufklärung unzureichend ist. Eine Wiedereröffnung kann deshalb geboten sein, wenn ein Beteiligter in der mündlichen Verhandlung mit Hinweisen oder Fragen des Gerichts überrascht wurde, zu denen er nicht sofort Stellung nehmen konnte, und ihm das Gericht keine Möglichkeit mehr zur Stellungnahme gegeben hat (z.B. BFH-Urteil vom 07.12.2017 - IV R 23/14, BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444, Rz 43, m.w.N.).

33 b) Vorliegend haben die Kläger vor Schließung der mündlichen Verhandlung keine weitere Schriftsatzfrist beantragt. Ihr nach Schließung der mündlichen Verhandlung bei dem BFH am 24.10.2019 eingegangener Schriftsatz gebot keine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung. Denn der Senat kommt auch unter Berücksichtigung der darin enthaltenen Ausführungen zu keinem anderen Entscheidungsergebnis. Insbesondere hat das FG die Zahlung eines Überpreises festgestellt. Auch wenn das FG den Begriff des "Überpreises" nicht bzw. in einem anderen Zusammenhang (nämlich der seiner Ansicht nach nicht vorliegenden Dauerhaftigkeit der Wertminderung) gebraucht hat, hat es doch --wie oben unter II.2.b ausgeführt-- die Umstände festgestellt, aus denen sich die (bewusste) Zahlung eines Überpreises durch den Kläger ergibt. Da nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und den Senat daher bindenden Feststellungen in den maßgeblichen Streitjahren auch die Bodenrichtwerte nicht gesunken waren und deshalb auch keine anteilige Teilwertabschreibung in Betracht kommt (hierzu ebenfalls unter II.2.b), kommt es --anders als die Kläger meinen-- auf die Höhe des Überpreises nicht an.

34 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de