Urteil vom 31. März 2021, VI R 30/18

Grundstücksentnahme bei Bestellung von Erbbaurechten

ECLI:DE:BFH:2021:U.310321.VIR30.18.0

BFH VI. Senat

EStG § 13, EStDV § 7 Abs 1, AO § 163, AO § 227, EStG § 6 Abs 3, ErbbauV § 1, ErbbauV §§ 1ff, EStG § 6 Abs 1 Nr 4, EStG § 4 Abs 1, EStG VZ 2012

vorgehend FG Münster, 25. April 2018, Az: 6 K 4135/14 F

Leitsätze

1. Die Bestellung von Erbbaurechten an land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken und die anschließende Bebauung durch die Berechtigten führt zur Entnahme der Grundstücke, falls die endgültige Nutzungsänderung mehr als 10 % der Gesamtfläche des Betriebs betrifft.

2. Ist die Geringfügigkeitsgrenze von 10 % überschritten, kommt es für das Vorliegen einer Entnahme regelmäßig nicht auf einen Vergleich der Erträge aus der Vermögensverwaltung und der Land- und Forstwirtschaft oder auf die Anwendung anderer Abgrenzungskriterien an.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 26.04.2018 - 6 K 4135/14 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger zu 1. bis 3. (Kläger) sind die Erben nach ihrer während des Revisionsverfahrens verstorbenen Mutter IV, und die Nacherben nach ihrem Vater DV.

2 IV veräußerte mit notariell beurkundetem Vertrag von September 2012 die im Grundbuch von V, Blatt 0001, verzeichneten Grundstücke Flur 01, Flurstücke (FlSt) 02, 03 und 04 sowie Flur 02, FlSt 05, 06 und 07 mit einer Gesamtfläche von 74 001 qm an die Stadt V zu einem Kaufpreis von ... €.

3 Diese Grundstücke hatte IV im Jahr 2009 von ihrem Ehemann DV geerbt, der bis zum Jahr 2005 als Rechtsanwalt tätig gewesen war. Zuvor standen die Grundstücke im Eigentum des Vaters von DV, FWV.

4 FWV hatte einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb geführt, den er bis zum ersten Weltkrieg selbst bewirtschaftet hatte. Infolge einer Kriegsverletzung stellte FWV die Bewirtschaftung ein und verpachtete die landwirtschaftlich genutzten Flächen, nicht jedoch die forstwirtschaftlichen Flächen, an verschiedene Landwirte. Laut Einheitswertfeststellung auf den 01.01.1964 umfasste der Betrieb 77 476 qm landwirtschaftlich genutzte Flächen einschließlich Hof- und Gebäudeflächen sowie 13 000 qm forstwirtschaftliche Flächen. Diese Flächen waren zunächst im Grundbuch von X Band 01 Blatt 0002 verzeichnet.

5 Erben des 1981 verstorbenen FWV waren sein Sohn DV und seine Enkel, die Kläger. Die Erbengemeinschaft setzte sich mit notariell beurkundetem Vertrag von November 1984 auseinander. Der Vertrag enthielt u.a. folgende Regelungen:

"II. Bestand des Nachlasses

Der Nachlaß besteht aus

a) dem in W, W-Straße 1, ... W, gelegenen, im Grundbuch von W Band 02 Blatt 0004 eingetragenen Grundbesitz, das mit einem Verkehrswert von ... DM angegeben wird,

b) den Erbbaugrundstücken, eingetragen im Grundbuch von X Blatt 0005, Flur 03, Flurstücke 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25 und 26, die mit einem Verkehrswert von ... DM (Jährlicher Erbbauzins ... DM x 18) angegeben werden,

den im Grundbuch von X Blatt 0005 eingetragenen landwirtschaftlich genutzten Grundstücken mit aufstehenden Gebäuden Flur 01 Flurstücke 27 und 02, sowie Flur 02 Flurstücke 05, 28 und 06 die bisher aufgrund einer noch nicht endgültig abgeschlossenen Flurbereinigung V II zugeteilt worden sind,

c) die land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke mit aufstehenden Wirtschaftsgebäuden, eingetragen im Grundbuch von X Band 01 Blatt 0002, mit einem Verkehrswert von ... DM

d) der dem Erblasser zustehende 1/2 Anteil an Bargeld, Sparbücher und Wertpapiere ca. ... DM

III. Zuteilung

Wir setzen uns über diesen Nachlaß wie folgt auseinander:

1. Der Erschienene zu 2) bis 4) [die Kläger] erhalten den in Ziffer II unter a) und b) genannten Grundbesitz mit aufstehenden Gebäuden allein und stellen den Miterben von sämtlichen Verpflichtungen, gleich welcher Art, frei.

2. Der Erschienene zu 1. [DV] erhält den in Ziffer II c) genannten land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz mit aufstehenden Wirtschaftsgebäuden zu Alleineigentum. Er stellt seine Miterben von sämtlichen Verpflichtungen, gleich welcher Art, frei.

3. Bargeld, Sparbücher und Wertpapiere, wie in Ziffer II d) genannt, erhält die Vermächtnisnehmerin Frau Y ... Ihr steht auch der gesamte Hausrat zu. ..."

6 Der notariell beurkundete Vertrag enthielt unter "IV. Übertragung" ferner die Regelung, dass der Grundbesitz W Band 02 Blatt 0004 und X Blatt 0005 auf die Kläger zu je 1/3 Miteigentumsanteil und der Grundbesitz X Band 01 Blatt 0002 auf DV zu Alleineigentum übergehen sollte. Weiter ist in dem Vertrag der Hinweis aufgenommen, dass die Grundbuchinhalte vom Notar nicht festgestellt wurden.

7 Die an die Kläger im Rahmen der Erbauseinandersetzung übertragenen Erbbaugrundstücke wiesen zum Übertragungszeitpunkt ausweislich des damaligen Grundbuchinhalts eine Fläche von 9 019 qm auf.

8 Die an DV und die Kläger im Rahmen der Erbauseinandersetzung übertragenen Grundstücke in V, die ursprünglich zu dem von FWV unterhaltenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörten, waren --anders als in dem notariell beurkundeten Vertrag angegeben-- bereits ab dem 13.05.1970 im Grundbuch von V Blatt 0003 als laufende Nrn. 1 bis 7 erfasst. Im Einzelnen handelte es sich um folgende Grundstücke:

Nr.	Gemarkung	Flur	FlSt	Lage	Größe qm
1	V	03	29	Grünland, B-Straße	14 579
2	V	04	30	Holz, C	11 237
3	V	04	31	Grünland, C	8 598

4	X	01	32	Acker, D	11 825
5	X	01	33	Grünland, D	4 200
6	X	01	02	Acker, D	13 704
7	X	01	27	Grünland, Beb. Hofraum, E	26 368
				Gesamtgröße	90 511

9 Das unter der laufenden Nr. 1 verzeichnete Flurstück wurde ab 1970 bauplanungsrechtlich zu einem großen Teil als Bauland und zu einem Teil als Fläche für Erschließungsanlagen (Straßen) ausgewiesen. Das entsprechende Planungsverfahren hatte bereits im Jahr 1967 begonnen. Der Bebauungsplan wurde am 15.12.1970 rechtskräftig. In diesem Zusammenhang gingen ab dem Jahr 1970 aus dem Flurstück Flur 03 FlSt 29 durch Parzellierung 39 weitere Flurstücke hervor. Außerdem erwarb FWV drei Flurstücke mit einer Gesamtgröße von 83 qm hinzu. An 26 dieser nunmehr insgesamt 42 Flurstücke bestellte FWV von Mai 1970 bis Januar 1974 Erbbaurechte. Die Grundstücke, an denen FWV die Erbbaurechte bestellt hatte, wiesen eine Größe von insgesamt 9 739 qm auf. Die weiteren neu parzellierten Flurstücke veräußerte FWV als Baugrundstücke an Dritte bzw. als für die Erschließung des Baugebiets vorgesehene Flächen an die Stadt V.

10 Die unter den Nrn. 2 bis 7 der vorgenannten Tabelle aufgeführten Grundstücke wurden am 13.12.1985 in das Grundbuch von V, Blatt 0001 übertragen. Darin enthalten waren die Flächen, die im Erbauseinandersetzungsvertrag von November 1984 unter II. Buchst. b 2. Teil als im Grundbuch von X Blatt 0005 eingetragene, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke mit aufstehenden Gebäuden Flur 01 FlSt 27 und 02, sowie Flur 02 FlSt 05, 28 und 06 bezeichnet worden waren, die "bisher aufgrund einer noch nicht endgültig abgeschlossenen Flurbereinigung V II zugeteilt worden sind". Während des Flurbereinigungsverfahrens "V II" trat DV hinsichtlich dieser Flurstücke in die Stellung des FWV ein. Nach Abschluss des Flurbereinigungsverfahrens wurden die Grundstücke (Gemarkung V, Flur 04, FlSt 30 und 31, Gemarkung X Flur 01, FlSt 32 und 33) durch die Grundstücke Gemarkung V, Flur 02, FlSt 05, 28 und 06 (wie im Erbauseinandersetzungsvertrag benannt) ersetzt. Die Grundstücke Gemarkung X Flur 01, FlSt 02 und 27 verblieben ohne Veränderung durch das Flurbereinigungsverfahren im Eigentum des DV.

11 Nach dem Flurbereinigungsverfahren und der Teilung einzelner Flurstücke wurde das aufgrund der Erbauseinandersetzung nach FWV auf DV übergegangene Eigentum im Grundbuch von V Blatt 0001 wie folgt erfasst:

Nr.	Gemarkung	Flur	FlSt	Lage	Größe qm
5	X	01	02	Acker, Grünland, D	13 704
7	V	02	05	Ackerland, Grünland, C	7 882
9	V	02	06	Mischwald, C	11 774
10	V	02	07	Ackerland, C	14 273
11	V	02	34	Gartenland, C	2 511
12	X	01	03	Gebäude- und Freifläche, F-Straße	5 319
13	X	01	04	Verkehrsfläche E	21 049
				Gesamtgröße	76 512

12 Das Grundstück mit der laufenden Nr. 11 (Gartenland, C, 2 511 qm) veräußerte DV im Jahr 1994. Das Eigentum an den verbliebenen Grundstücken mit einer Größe von insgesamt 74 001 qm ging nach dem Tod von DV auf IV im Wege der Erbfolge über. Bewertungsrechtlich wurde der zuvor DV zugerechnete, aus dem vorstehenden Grundbesitz

bestehende Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (land- und forstwirtschaftliche Flächen einschließlich Hof- und Gebäudeflächen) der IV mit Bescheid vom 29.04.2010 im Rahmen einer Zurechnungsfortschreibung zugerechnet.

13 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ gegenüber IV einen Bescheid über die gesonderte Gewinnfeststellung für 2012. Darin stellte das FA einen Veräußerungsgewinn i.S. von § 14 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 161.314 € fest. Der Einspruch der IV blieb ohne Erfolg.

14 Das Finanzgericht (FG) wies die im Anschluss von IV erhobene Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1362 veröffentlichten Gründen ab.

15 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

16 Sie beantragen sinngemäß,
das Urteil des FG und den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für 2012 vom 29.08.2013 sowie die Einspruchsentscheidung vom 18.11.2014 aufzuheben.

17 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

18 Die Revision der Kläger ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass IV bei der Veräußerung der streitbefangenen Grundstücke an die Stadt V Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt hat.

19 1. Die Grundstücke gehörten nach den den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ursprünglich zum Betriebsvermögen des von FWV bis zum Ende des ersten Weltkriegs selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Eigentumsbetriebs. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.

20 2. FWV hat diesen Betrieb zu seinen Lebzeiten nicht aufgegeben.

21 a) Eine (Teil-)Betriebsaufgabe ist nicht durch die (parzellenweise) Verpachtung der landwirtschaftlichen Flächen erfolgt.

22 Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) 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 13.11.1963 - GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124). Das gilt auch für die (parzellenweise) Verpachtung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 17.05.2018 - VI R 73/15, Rz 26, m.w.N.).

23 Die mit der Gesetzeslage nicht in Einklang stehenden, norminterpretierenden Erlasse der Finanzverwaltung (koordinierter Erlass der Finanzminister der Länder vom 28.12.1964, BStBl II 1965, 5; koordinierter Ländererlass vom 17.12.1965, BStBl II 1966, 34) vermögen an diesem Ergebnis nichts zu ändern; sie sind insbesondere nicht geeignet, einen Vertrauenstatbestand zu begründen (BFH-Urteil vom 08.03.2007 - IV R 57/04, BFH/NV 2007, 1640, unter II.5., und Senatsurteil vom 12.03.2020 - VI R 35/17, Rz 14 und 15, m.w.N.). Soweit die Finanzverwaltung aus Gründen des Vertrauensschutzes in den Fällen, in denen die parzellenweise Verpachtung vor der Veröffentlichung der BFH-Urteile vom 15.10.1987 im Bundessteuerblatt (am 15.04.1988) erfolgte, unter bestimmten Voraussetzungen vom Vorliegen einer Betriebsaufgabe ausgeht bzw. ausgegangen ist (s. z.B. Verfügung der Oberfinanzdirektion Münster vom 07.01.1991 - S 2239 - 70 - St 12-21, Der Betrieb 1991, 523), handelt es sich um eine Billigkeitsmaßnahme. Ob der Streitfall unter den Anwendungsbereich dieser Verfügung fällt, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Festsetzungsverfahrens, sondern ist --wie das FG zutreffend entschieden hat-- in einem gesonderten Billigkeitsverfahren nach Maßgabe der §§ 163, 227 der Abgabenordnung zu klären (s. BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 1640, unter II.1.c, und Senatsurteil vom 12.03.2020 - VI R 35/17, Rz 16 ff.).

24 b) Eine Betriebsaufgabeerklärung hat FWV nicht abgegeben.

25 aa) Nach ständiger Rechtsprechung wird ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht durch die Einstellung der Eigenbewirtschaftung aufgegeben. Wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen erhalten bleiben, so dass die Möglichkeit besteht, den Betrieb selbst oder durch die Erben wiederaufzunehmen (s. BFH-Urteile vom 15.10.1987 - IV R 91/85, BFHE 151, 392, BStBl II 1988, 257, und IV R 66/86, BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260; vom 28.11.1991 - IV R 58/91, BFHE 167, 19, BStBl II 1992, 521, sowie BFH-Beschluss vom 14.11.1990 - IV B 129/90, BFH/NV 1991, 591), hängt die Annahme einer Betriebsaufgabe, insbesondere --wie im Streitfall-- in Verpachtungsfällen, letztlich von den Absichten des Steuerpflichtigen ab (BFH-Urteil vom 02.03.1995 - IV R 52/94, BFH/NV 1996, 110).

26 Aus Beweisgründen konnte die Absicht der Betriebseinstellung auch schon vor Einführung des § 16 Abs. 3b EStG grundsätzlich nur bei einer entsprechenden unmissverständlichen Erklärung des Steuerpflichtigen angenommen werden (BFH-Urteile vom 23.02.1989 - IV R 63/87, BFH/NV 1990, 219; in BFHE 167, 19, BStBl II 1992, 521, und in BFH/NV 1996, 110; Senatsbeschluss vom 11.05.2017 - VI B 105/16, Rz 8). Soweit ausnahmsweise mangels ausdrücklicher Aufgabeerklärung aus anderen Umständen, Handlungen oder Äußerungen auf eine Betriebsaufgabe geschlossen wird, muss das als Aufgabeerklärung gewertete Verhalten erkennbar von dem Bewusstsein getragen sein, dass es als Folge dieser Erklärung zur Versteuerung der stillen Reserven kommt (BFH-Urteil vom 22.09.2004 - III R 9/03, BFHE 207, 549, BStBl II 2005, 160, unter II.1.d). Dabei trifft den Steuerpflichtigen die (objektive) Feststellungslast für seine Behauptung, der Betrieb sei durch die Verpachtung der bisher selbstbewirtschafteten Flächen oder schon vorher aufgegeben worden (BFH-Beschluss vom 02.06.2006 - IV B 3/05, BFH/NV 2006, 1652, m.w.N.).

27 bb) Nach diesen Maßstäben hat das FG zu Recht das Vorliegen einer Aufgabeerklärung verneint.

28 Eine solche Erklärung kann nicht in dem Schreiben des FWV vom 09.12.1936 an das Finanzamt W erblickt werden. Mit diesem Schreiben beantragte FWV eine "Neufeststellung des Einheitswertes meines Bauernhofes", da er Anfang des Jahres "von der genannten Besitzung" einige Grundstücke verkauft habe. Der Hinweis in dem Schreiben, dass "die ganze Besitzung ... verpachtet" sei und das Betriebskapital dem Pächter gehöre, stellte keine Betriebsaufgabeerklärung dar.

29 Die Erklärung der Betriebsaufgabe erfolgte auch nicht mit der "Erklärung über die Tierhaltung", die FWV gegenüber dem FA W unter dem 14.12.1978 im Rahmen der Einheitsbewertung seines Betriebs nach den Verhältnissen des Wirtschaftsjahres 1975/1976 abgegeben hatte. Zwar hat FWV dort angegeben, er habe keine landwirtschaftlichen Grundstücke bewirtschaftet und habe deshalb auch keine Tierhaltung. Damit hat FWV aber nur einen tatsächlichen Sachverhalt geschildert, der weder gegen das Vorliegen eines landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs spricht noch den Willen erkennen lässt, diesen Betrieb nunmehr aufgeben und die stillen Reserven versteuern zu wollen.

30 Eine Betriebsaufgabeerklärung kann schließlich nicht darin gefunden werden, dass die Einkünfte aus der Verpachtung der landwirtschaftlichen Flächen nicht als solche aus Land- und Forstwirtschaft erklärt wurden. Erst recht kann eine Betriebsaufgabe nicht deshalb angenommen werden, weil das FA FWV (und seine Rechtsnachfolger) nicht zur Abgabe entsprechender Feststellungserklärungen aufgefordert hat.

31 3. Der Betrieb wurde auch nicht durch die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft nach FWV (zwangsweise) aufgegeben.

32 a) Allerdings wird ein landwirtschaftlicher (Eigentums-)Betrieb mit der Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen an Dritte aufgegeben (BFH-Urteil vom 16.12.2009 - IV R 7/07, BFHE 228, 59, BStBl II 2010, 431; Senatsurteile vom 16.11.2017 - VI R 63/15, BFHE 260, 138, Rz 13, und vom 17.05.2018 - VI R 66/15, BFHE 262, 33, Rz 22). Dies gilt auch dann, wenn das land- und forstwirtschaftliche Betriebsvermögen des Erblassers nach seinem Tod auf seine (nicht mitunternehmerisch verbundenen) Erben aufgeteilt wird (BFH-Urteile vom 26.09.2013 - IV R 16/10, Rz 22, und vom 14.07.2016 - IV R 19/13, Rz 21).

33 Im Streitfall wurde der landwirtschaftliche Betrieb im Zuge der Erbauseinandersetzung indessen nicht zerschlagen, sondern im Ganzen gemäß § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung a.F. (EStDV), nunmehr § 6 Abs. 3 EStG, auf DV übertragen (s. dazu Senatsurteil vom 17.05.2018 - VI R 73/15, Rz 40). Die Flurstücke, die die Kläger bei der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft nach FWV erhielten, gehörten zu diesem Zeitpunkt bereits nicht mehr zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen, da FWV sie schon in den 1970er Jahren aus seinem Betrieb entnommen hatte.

34 b) Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens verlieren diese Eigenschaft nur durch eine Auflösung des sachlichen oder persönlichen Zusammenhangs mit dem Betrieb (BFH-Urteil vom 31.01.1985 - IV R 130/82, BFHE 143, 335, BStBl II 1985, 395, unter 2.a).

35 aa) Der sachliche betriebliche Zusammenhang wird --bei der im Streitfall vorliegenden unveränderten subjektiven Zurechnung der Wirtschaftsgüter-- durch eine Entnahme gelöst, die einen Entnahmewillen und eine Entnahmehandlung erfordert. Es muss sich um ein Verhalten handeln, das nach außen den Willen des Steuerpflichtigen erkennen lässt, ein Wirtschaftsgut nicht (mehr) für betriebliche Zwecke im betrieblichen Bereich, sondern für private Zwecke im privaten Bereich zu nutzen, also es nicht mehr zur Erzielung von Betriebseinnahmen, sondern von Privateinnahmen (z.B. aus Vermietung und Verpachtung) oder zu einkommensteuerrechtlich irrelevanten Zwecken einzusetzen (BFH-Urteil vom 14.05.2009 - IV R 44/06, BFHE 225, 367, BStBl II 2009, 811, unter II.1.a aa). Dazu reicht auch ein schlüssiges Verhalten des Steuerpflichtigen aus, durch das die Verknüpfung des Wirtschaftsguts mit dem Betriebsvermögen erkennbar gelöst wird (BFH-Urteil in BFHE 143, 335, BStBl II 1985, 395, unter 2.a, m.w.N.). Dieses muss jedoch unmissverständlich und von einem entsprechenden Entnahmewillen getragen sein (BFH-Urteil vom 07.02.2002 - IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135, unter 3.c, m.w.N.). Der Entnahmewille muss auf die (künftige) Nutzung des Wirtschaftsguts für private Zwecke im privaten Bereich gerichtet sein; nicht erforderlich ist hingegen ein Wille zur Gewinnverwirklichung oder auch nur das Bewusstsein einer solchen Gewinnverwirklichung und eine ungefähre Vorstellung über ihr Ausmaß (BFH-Urteil in BFHE 143, 335, BStBl II 1985, 395, unter 2.a). Die bisherige Nutzung muss sich auf Dauer so ändern, dass das Wirtschaftsgut seine Beziehung zum Betrieb verliert und dadurch zu notwendigem Privatvermögen wird (s. BFH-Urteile vom 04.11.1982 - IV R 159/79, BFHE 137, 294, BStBl II 1983, 448, unter II.2.; vom 10.11.2004 - XI R 31/03, BFHE 208, 180, BStBl II 2005, 334, unter II.1., und vom 14.02.2008 - IV R 44/05, BFH/NV 2008, 1156, unter II.3.b aa).

36 bb) Durch eine bloße Nutzungsänderung ohne Entnahmeerklärung verlieren ursprünglich landwirtschaftlich genutzte Grundstücke nach ständiger Rechtsprechung ihre Eigenschaft als landwirtschaftliches Betriebsvermögen indessen nur, wenn eine eindeutige Entnahmehandlung vorliegt (BFH-Urteil in BFHE 225, 367, BStBl II 2009, 811, unter II.1.a cc). Bei entgeltlich zur Nutzung überlassenen Grundstücken, die zum notwendigen Betriebsvermögen eines Verpachtungsbetriebs gehören (s. BFH-Urteil vom 10.12.1992 - IV R 115/91, BFHE 170, 141, BStBl II 1993, 342, unter 2.), ist das Vorliegen von Betriebsvermögen auch dann nicht grundsätzlich ausgeschlossen, wenn eine land- oder forstwirtschaftliche Nutzung nicht mehr möglich ist. Solche Grundstücke bleiben bis zu einer Entnahme (geduldetes --gewillkürtes--) Betriebsvermögen, sofern nicht die Nutzungsänderung einen Umfang annimmt, durch den sich der Charakter des landwirtschaftlichen Betriebs derart verändert, dass die Vermögensverwaltung die landwirtschaftliche Betätigung verdrängt (BFH-Urteil vom 22.08.2002 - IV R 57/00, BFHE 200, 236, BStBl II 2003, 16, unter 1.c).

37 Als unschädlich hat der BFH hiernach insbesondere die Bestellung einer Vielzahl von Erbbaurechten und die anschließende Bebauung durch die Erbbauberechtigten mit privaten Wohnhäusern angesehen, wenn die endgültige Nutzungsänderung einen Umfang von nicht mehr als 10 % der landwirtschaftlichen Flächen betraf, auch wenn die Erträge aus der Vermögensverwaltung die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte überwogen (BFH-Urteil in BFHE 170, 141, BStBl II 1993, 342, unter 3.). Ebenso ist der BFH von (geduldetem) Betriebsvermögen ausgegangen, wenn ein Land- und Forstwirt ein zuvor landwirtschaftlich genutztes Grundstück, das etwa 2,5 % der bewirtschafteten Fläche ausmachte, mit fünf Einfamilienhäusern bebaute (BFH-Urteil in BFHE 200, 236, BStBl II 2003, 16, unter 2.) oder wenn er 13 Wohneinheiten auf 0,525 % der Gesamtfläche errichtete (BFH-Urteil vom 25.11.2004 - IV R 51/03, BFH/NV 2005, 547, unter II.3.).

38 cc) Die Auffassung der Vorinstanz, FWV habe die aus dem Grundstück Flur 03 FlSt 29 durch Parzellierung hervorgegangenen Flurstücke, soweit sie nicht bereits durch Veräußerung aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden waren, in den 1970er Jahren aus dem Betriebsvermögen entnommen, entspricht den vorgenannten Rechtsgrundsätzen.

39 (1) Geduldetes Betriebsvermögen ist bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nur in einem Umfang zulässig, der den Charakter des landwirtschaftlichen Betriebs nicht derart beeinträchtigt, dass die Vermögensverwaltung die landwirtschaftliche Betätigung verdrängt. Daher ist die Nutzungsüberlassung einzelner Parzellen unschädlich, auch wenn diese so umgestaltet werden, dass sie --nach Ausübung eines Erbbaurechts-- einer landwirtschaftlichen Nutzung nicht mehr zugeführt werden können. Eine Begrenzung des Umfangs des (geduldeten) Betriebsvermögens ist jedoch dann geboten, wenn die Grundstücke eines größeren Areals infolge einer Nutzungsänderung in einer Weise umgestaltet werden, dass eine land- und forstwirtschaftliche Nutzung künftig ausgeschlossen ist.

40 Im Streitfall hatte die Nutzungsänderung einen Umfang erreicht, der zu einer Verselbständigung der Vermögensverwaltung führte und damit zu einer Entnahme der dazu dienenden Flächen zwang. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hatte FWV in den Jahren 1970 bis 1974 Erbbaurechte an (ursprünglich) zu seinem Betriebsvermögen gehörenden Grundstücken im Umfang von 9 739 qm bestellt, was einem Anteil von 10,76 % der Gesamtfläche seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs entsprach. Die Erbbaugrundstücke wurden von den Erbbauberechtigten anschließend mit privat genutzten Wohnhäusern bebaut. Das FG hat festgestellt, dass auf der Fläche des vormals landwirtschaftlich genutzten Grundstücks Flur 03 FlSt 29 ein geschlossenes Wohngebiet mit mehreren Einfamilienhäusern und entsprechenden Erschließungsanlagen entstanden war. Damit war bei den Erbbaugrundstücken eine endgültige Nutzungsänderung in einem Umfang eingetreten, der die Geringfügigkeitsgrenze von 10 % überstieg und der Eigenschaft der Erbbaugrundstücke als (geduldetes) Betriebsvermögen entgegenstand.

41 (2) Der Umstand, dass die Unschädlichkeitsgrenze von 10 % --wie die Kläger meinen-- im Streitfall nur geringfügig überschritten ist, führt zu keinem anderen Ergebnis. Aus Gründen der Rechtsklarheit und aus Vereinfachungsgründen ist vielmehr eine strikte Beachtung der Geringfügigkeitsgrenze geboten. Anderenfalls würden nur weitere Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Beantwortung der Frage entstehen, unter welchen Voraussetzungen die Überschreitung der Grenze lediglich geringfügig sei.

42 Ist die Geringfügigkeitsgrenze überschritten, kommt es nach Auffassung des erkennenden Senats aus den vorgenannten Gründen für das Vorliegen einer Entnahmehandlung regelmäßig auch nicht auf einen Vergleich der Erträge aus der Vermögensverwaltung und der Land- und Forstwirtschaft oder auf die Anwendung anderer Abgrenzungskriterien (z.B. das Verhältnis des Werts der Flächen) an. Soweit der IV. Senat des BFH in diesem Zusammenhang einen Vergleich der Erträge aus den verschiedenen Nutzungen und weitere Abgrenzungskriterien angesprochen hat (z.B. BFH-Urteile in BFHE 170, 141, BStBl II 1993, 342, unter 3., und in BFHE 200, 236, BStBl II 2003, 16, unter 1.c), waren diese Erwägungen für die jeweiligen Entscheidungen nicht tragend.

43 (3) Da sich die bisherige Nutzung der mit den Erbbaurechten belasteten und von den Erbbauberechtigten mit Einfamilienhäusern bebauten Grundstücke hiernach im Streitfall auf Dauer so geändert hatte, dass die Erbbaugrundstücke ihre Beziehung zum Betrieb des FWV endgültig verloren hatten, bedurfte es für die Entnahme dieser Grundstücke keiner Entnahmeerklärung mehr.

44 (4) Die Entnahmehandlung --die Einräumung der Erbbaurechte zur Bebauung der Grundstücke durch die Erbbauberechtigten-- war auch von einem Entnahmewillen getragen. Denn FWV wollte die Erbbaugrundstücke (künftig) im privaten Bereich zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nutzen, wie sich aus den von ihm vereinbarten Erbbauzinsen ergibt.

45 4. Nach alledem ging der ursprünglich von FWV geführte land- und forstwirtschaftliche (Verpachtungs-)Betrieb mit dessen Tod über die Erbengemeinschaft auf DV über. Dieser setzte den Betrieb bis zu seinem Tod fort. Anschließend wurde der Betrieb durch IV als seiner Gesamtrechtsnachfolgerin fortgeführt.

46 Zu diesem Betrieb gehörten --wie das FG zu Recht entschieden hat-- auch die Flurstücke, die im Rahmen der Flurbereinigung an die Stelle der im Flurbereinigungsverfahren aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedenen Grundstücke getreten sind. Denn bei den zugeteilten Grundstücken handelte es sich um das "Surrogat" der eingebrachten Grundstücke (s. BFH-Urteil vom 01.07.2010 - IV R 7/08, und Senatsurteil vom 23.10.2019 - VI R 25/17, BFHE 266, 218, Rz 17, m.w.N.).

47 5. Die Höhe des vom FA festgestellten Gewinns ist nicht angefochten und damit bestandskräftig.

48 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de