

Urteil vom 17. Mai 2018, VI R 73/15

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 17.05.2018 VI R 66/15 - Aufgabe eines landwirtschaftlichen Betriebs - Verpächterwahlrecht bei Realteilung einer Mitunternehmerschaft - Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 08.10.2018 als NV-Entscheidung abrufbar.

ECLI:DE:BFH:2018:U.170518.VIR73.15.0

BFH VI. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 5, EStG § 6 Abs 3, EStG § 13, EStG § 14 S 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 3, EStDV § 7 Abs 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 24. Juni 2014, Az: 1 K 1627/11

Leitsätze

1. Ein landwirtschaftlicher (Eigentums-)Betrieb wird mit der Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen aufgegeben (Bestätigung des Senatsurteils vom 16. November 2017 VI R 63/15, BFHE 260, 138).
2. Das Verpächterwahlrecht setzt auch bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft voraus, dass die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Wirtschaftsgüter mitverpachtet werden. Daran fehlt es, wenn eine Mitunternehmerschaft nach Aufgabe ihres land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs ihre wesentlichen Betriebsgrundlagen (Grundstücke) den Mitunternehmern jeweils zu Alleineigentum überträgt.
3. Die Grundsätze der Realteilung sind in einem solchen Fall nur anwendbar, wenn die bisherigen Mitunternehmer die ihnen zugeteilten Grundstücke einem eigenen Betriebsvermögen widmen.
4. Die bloße Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen führt als solche grundsätzlich nicht zu land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen des Verpächters.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 25. Juni 2014 - 1 K 1627/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Großeltern der Klägerinnen und Revisionsbeklagten zu 1. und 2. und Schwiegereltern der Klägerin zu 3., FB sen. und MB, unterhielten einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Sie lebten im Güterstand der Gütergemeinschaft. Bis zum Jahr 1977 bewirtschafteten FB sen. und MB den Betrieb selbst. Anschließend verpachteten sie ihn parzelliert.
- 2 Zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörten folgende Grundstücke:

Gemarkung X

Fl.Nr.	Größe (ha)
--------	------------

11/9	0,2400
------	--------

22/3	0,5740
22/5	0,1910
22/4	0,1910
11/116	0,1561
33/4	0,2495
44/2	0,0484
44/3	0,0467
55/1	0,0512
66/5	0,0059
77/8	0,2400
88/1	0,2566

3 Gemarkung Y

FL.Nr.	Größe (ha)
99/6	0,2250

4 Gemarkung Z

FL.Nr.	Größe (ha)
100/18	0,3130
100/23 (1/8 Miteigentum)	0,0700

- 5** Mit notariell beurkundetem Vertrag vom April 1982 übertrugen FB sen. und MB die Grundstücke FL.Nr. 44/2 und 44/3 ihrem Sohn FB jun. zu Alleineigentum. Das Grundstück FL.Nr. 66/5 übertrugen FB sen. und MB ihrem anderen Sohn AB zu Alleineigentum zum ehelichen Gesamtgut der Gütergemeinschaft mit seiner Ehefrau LB. Die Grundstücke FL.Nr. 11/9, 22/3, 22/5, 99/6, 22/4, 100/18, 11/116, 33/4, 77/8 und 88/1 sowie den 1/8 Miteigentumsanteil an dem Grundstück FL.Nr. 100/23 übertrugen FB sen. und MB auf ihre Söhne FB jun. und AB als Miteigentümer je zur Hälfte, AB zum ehelichen Gesamtgut. Das Hausgrundstück FL.Nr. 55/1 blieb im Eigentum von FB sen. und MB. Sie erklärten in dem notariell beurkundeten Vertrag hierzu, dass sie dieses Grundstück durch Verfügung von Todes wegen ihrem Sohn FB jun. "zum Voraus und außer Erbteil vermacht" hätten. Eine Gegenleistung für die Grundstücksübertragungen hatten FB jun. und AB nach dem nicht zu erbringen. Als Beruf des FB jun. war in dem Vertrag "Kraftfahrer" und als Beruf des AB "Maschinenschlosser" angegeben. FB sen. war in dem Vertrag als "Rentner" bezeichnet.
- 6** Mit dem Tod des AB ging dessen (Mit-)Eigentum an den übertragenen Grundstücken im Wege der Erbfolge auf LB über.
- 7** Im Februar 1996 schlossen FB jun. und LB einen notariell beurkundeten Vertrag über die "Auseinandersetzung einer Miteigentümergeinschaft". FB jun. und LB vereinbarten dort die Verschmelzung der Grundstücke FL.Nr. 22/3, 22/4 und 22/5 zu einem Grundstück und dessen anschließende Zerlegung und Teilung in zwei möglichst gleich große Einzelgrundstücke. Im Übrigen übertrugen FB jun. und LB zum Zwecke der Auseinandersetzung der

Miteigentümergeinschaft FB jun. die Grundstücke FL.Nr. 11/9, 33/4 und 77/8 sowie den südlichen Teil des aus den Grundstücken FL.Nr. 22/3, 22/4 und 22/5 verschmolzenen Grundstücks. LB erhielt die Grundstücke FL.Nr. 11/116, 88/1 und 100/18, letzteres verbunden mit dem 1/8 Miteigentumsanteil an dem Grundstück FL.Nr. 100/23, sowie den nördlichen Teil des aus den Grundstücken FL.Nr. 22/3, 22/4 und 22/5 verschmolzenen Grundstücks. Das Grundstück FL.Nr. 99/6 verblieb dagegen "vorerst" im gemeinschaftlichen Eigentum von FB jun. und LB. Nach II. § 3 des notariell beurkundeten Vertrags vom Februar 1996 betrachteten FB jun. und LB die übertragenen Grundstücke ohne Rücksicht auf mögliche Flächendifferenzen als wertgleich, so dass Ausgleichsansprüche von keiner Seite zu leisten seien.

- 8 Erbin nach FB jun. war die Klägerin zu 3., auf die das Eigentum an den Grundstücken des FB jun. im Wege der Erbfolge überging.
- 9 LB und die Klägerinnen zu 1. und 2., deren Töchter, schlossen im Februar 1998 einen notariell beurkundeten Übergabevertrag. LB übergab mit diesem Vertrag im Wege der vorweggenommenen Erbfolge den Klägerinnen zu 1. und 2. als Miteigentümer zu gleichen Teilen die Grundstücke FL.Nr. 22/6, 11/116, 88/1 und 100/18, letzteres verbunden mit 1/8 Miteigentumsanteil an dem Grundstück FL.Nr. 100/23, sowie den Miteigentumsanteil an dem Flurstück 99/6. LB behielt sich an dem Grundbesitz den lebenslangen Nießbrauch vor.
- 10 Das Grundstück FL.Nr. 88/1 ging im Rahmen eines Baulandumlegungsverfahrens unter. Den Klägerinnen zu 1. und 2. wurden dafür die neugebildeten Grundstücke FL.Nr. 77/17, 77/26, 101/12 und 101/13 zugeteilt. Bei den neu gebildeten Grundstücken FL.Nr. 101/12 und 101/13 sowie 77/17 handelte es sich um Bauplätze. Das Grundstück FL.Nr. 77/26 war eine Wiesenfläche, die im Grundbuch als "Waldfläche" verzeichnet war.
- 11 Im Juli 2005 verkaufte die Klägerin zu 2. der Klägerin zu 1. ihren hälftigen Miteigentumsanteil an den Grundstücken FL.Nr. 77/17, 77/26, 101/12 und 101/13 zu einem Kaufpreis von ... €. Die Klägerin zu 1. wurde infolgedessen Alleineigentümerin dieser Grundstücke. Das Nießbrauchsrecht zu Gunsten der LB an den (neu gebildeten) Grundstücken FL.Nr. 77/17 und 77/26 blieb bestehen.
- 12 LB verstarb im Januar 2006. Sie wurde von den Klägerinnen zu 1. und 2. beerbt.
- 13 Die Klägerin zu 1. übertrug mit notariell beurkundetem Vertrag vom März 2006 1/2 Miteigentumsanteil der Grundstücke FL.Nr. 77/17, 77/26 sowie das Alleineigentum an dem Grundstück FL.Nr. 101/13 ihrem Ehemann RS im Wege einer unbenannten ehebedingten Zuwendung. Eine besondere Gegenleistung schuldete RS nicht.
- 14 Die Klägerinnen gaben für die Streitjahre (2005 und 2006) keine Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ab. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) kündigte daraufhin an, die Einkünfte der "Mitunternehmerschaft ... " zu schätzen.
- 15 Für das Wirtschaftsjahr 2005/2006 ging das FA dabei von einem Gewinn aus der Veräußerung der hälftigen Miteigentumsanteile an den Grundstücken FL.Nr. 77/17, 77/26, 101/12 und 101/13 von der Klägerin zu 2. an die Klägerin zu 1. in Höhe von ... € aus. Ferner sah das FA in der Grundstücksübertragung gemäß Vertrag vom März 2006 eine Entnahme von Teilen des (Sonder-)Betriebsvermögens der Klägerin zu 1. Den Gewinn aus dieser Entnahme setzte das FA mit ... € an. Die Gewinne aus Veräußerung und Entnahme verteilte das FA jeweils zur Hälfte auf die Streitjahre. Außerdem schätzte das FA laufende Pachteinnahmen.
- 16 Die Einsprüche der Klägerinnen gegen die unter Nachprüfungsvorbehalt ergangenen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre hatten keinen Erfolg.
- 17 Während des anschließenden Klageverfahrens erließ das FA aus hier nicht im Streit stehenden Gründen Richtigstellungsbescheide nach § 182 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO). Darüber hinaus erließ es für die Streitjahre gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, mit denen es die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft herabsetzte. Dem lag zugrunde, dass das FA keine Gewinne aus der Grundstücksverpachtung mehr ansetzte.
- 18 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 2058 veröffentlichten Gründen statt.
- 19 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

- 20** Es beantragt,
das Urteil des FG vom 25. Juni 2014 1 K 1627/11 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 21** Die Klägerinnen beantragen,
die Revision zurückzuweisen.
- 22** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten. Einen Antrag hat das BMF nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 23** Die Revision des FA ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass zwischen den Klägerinnen in den Streitjahren keine Mitunternehmerschaft bestand.
- 24** 1. a) Nach den mit Revisionsrügen nicht angegriffenen und den Senat daher bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) unterhielten FB sen. und MB gemeinsam einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Landwirtehegatten, die den Güterstand der Gütergemeinschaft vereinbart haben, bilden auch ohne ausdrücklich vereinbarten Gesellschaftsvertrag eine Mitunternehmerschaft. Die zwischen ihnen bestehende Gütergemeinschaft stellt ein den in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) genannten Gesellschaftsverhältnissen vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis und damit eine taugliche Grundlage für die Begründung einer Mitunternehmerschaft dar (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.b bb; BFH-Urteil vom 18. August 2005 IV R 37/04, BFHE 211, 155, BStBl II 2006, 165, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 22. September 2010 IV B 120/09, BFH/NV 2011, 257).
- 25** b) FB sen. und MB haben den Betrieb nicht durch die Einstellung der Selbstbewirtschaftung und die parzellenweise Verpachtung aufgegeben, wie das FG ebenfalls zutreffend erkannt hat.
- 26** aa) Nach der Rechtsprechung des 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. November 1963 GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124). Das gilt auch für die Verpachtung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe (BFH-Urteil vom 18. März 1964 IV 114/61 S, BFHE 79, 195, BStBl III 1964, 303). Die Betriebsverpachtungsgrundsätze gelten ebenfalls für die im Streitfall erfolgte parzellenweise Verpachtung der landwirtschaftlichen Flächen als den wesentlichen Grundlagen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs an verschiedene Landwirte (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 15. Oktober 1987 IV R 66/86, BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260; vom 26. August 2004 IV R 52/02, BFH/NV 2005, 674, und vom 8. März 2007 IV R 57/04, BFH/NV 2007, 1640).
- 27** 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-Urteile in BFH/NV 2005, 674, und in BFH/NV 2007, 1640; Senatsbeschluss vom 11. Mai 2017 VI B 105/16, BFH/NV 2017, 1172). Die Erklärung ist indes nicht an eine bestimmte Form gebunden, sie kann sich daher auch aus konkludenten Handlungen ergeben (BFH-Urteil vom 15. Oktober 1987 IV R 91/85, BFHE 151, 392, BStBl II 1988, 257, unter 4.). Liegt eine derartige Erklärung nicht vor, ist das bisherige Betriebsvermögen in der Regel so lange weiter als Betriebsvermögen anzusehen, wie dies rechtlich möglich ist (BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 674; vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, zu einem gewerblichen Betrieb, und vom 5. Mai 2011 IV R 48/08, BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792).
- 28** bb) Das FG hat nicht festgestellt, dass FB sen. und MB eine derartige Aufgabeerklärung gegenüber dem FA abgegeben haben oder ihrem Verhalten eine konkludente Aufgabeerklärung zu entnehmen gewesen ist. Die Klägerinnen haben zwar bereits erstinstanzlich behauptet, FB sen. und MB hätten schon vor dem Jahr 1982 die Betriebsaufgabe erklärt. Das FG konnte sich vom Vorliegen einer solchen Betriebsaufgabeerklärung aber nicht überzeugen.
- 29** Der BFH hatte sich schon wiederholt mit Fallgestaltungen zu beschäftigen, in denen zwischen den Beteiligten streitig war, ob ein landwirtschaftlicher Betrieb in weit zurückliegenden Zeiten aufgegeben wurde. Es entspricht

gefestigter Rechtsprechung, dass der Steuerpflichtige die Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen einer Betriebsaufgabe trägt (z.B. BFH-Urteile vom 2. März 1995 IV R 52/94, BFH/NV 1996, 110; vom 7. Februar 2002 IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135, und vom 14. Mai 2009 IV R 44/06, BFHE 225, 367, BStBl II 2009, 811, mit umfangreichen Nachweisen). Dies gilt auch dann, wenn Finanzakten nicht mehr existieren (BFH-Beschluss vom 26. Februar 2010 IV B 25/09, BFH/NV 2010, 1116, m.w.N.).

- 30** Im Streitfall haben die Klägerinnen das Vorliegen einer Betriebsaufgabeerklärung lediglich auf die Bezeichnung des FB sen. als "Rentner" in der notariellen Urkunde vom April 1982 sowie darauf gestützt, dass in der vorgenannten Urkunde keine Pachtverhältnisse erwähnt seien. Bei dieser Sachlage konnte das FG im Streitfall in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu der Feststellung gelangen, dass FB sen. und MB keine Betriebsaufgabe erklärt hatten.
- 31** 2. Das FG hat offen gelassen, ob FB sen. und MB ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb durch den notariell beurkundeten Vertrag vom April 1982 im Ganzen auf eine aus ihren Söhnen FB jun. und AB bestehende Mitunternehmerschaft übertragen haben. Der Senat braucht diese Frage ebenfalls nicht zu entscheiden. Denn das FG hat zu Recht darauf erkannt, dass der Betrieb jedenfalls durch die Teilauseinandersetzung der Miteigentümergeinschaft durch den notariell beurkundeten Vertrag vom Februar 1996 aufgegeben wurde.
- 32** a) Eine Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 3 EStG liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und wenn er in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt (Senatsurteil vom 16. November 2017 VI R 63/15, BFHE 260, 138, m.w.N.). Diese Definition gilt nach § 14 Satz 2 EStG auch für die Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (BFH-Urteile vom 19. Mai 2005 IV R 17/02, BFHE 209, 384, BStBl II 2005, 637, und vom 16. Dezember 2009 IV R 7/07, BFHE 228, 59, BStBl II 2010, 431).
- 33** Ein landwirtschaftlicher (Eigentums-)Betrieb wird mit der Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen an Dritte aufgegeben (BFH-Urteil in BFHE 228, 59, BStBl II 2010, 431). Denn der Grund und Boden ist für dessen Betriebsfortführung unerlässlich (Senatsurteil in BFHE 260, 138, Rz 13). Die bloße Verkleinerung eines Eigentumsbetriebs führt demgegenüber nicht zu einer Betriebsaufgabe. Das gilt auch dann, wenn die verbleibenden landwirtschaftlich genutzten Flächen eine ertragreiche Bewirtschaftung nicht mehr ermöglichen (BFH-Urteile in BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792, Rz 32, und vom 30. August 2007 IV R 5/06, BFHE 218, 569, BStBl II 2008, 113, unter II.1.b, m.w.N.).
- 34** b) Nach diesen Maßstäben wurde der Betrieb durch die Teilauseinandersetzung aufgegeben.
- 35** aa) FB jun. und LB teilten mit dem notariell beurkundeten Vertrag vom Februar 1996 die bisher in ihrem Miteigentum stehenden Grundstücke --mit Ausnahme des Flurstücks 99/6-- vollständig untereinander auf. Mit der Übertragung der Flurstücke wurde der (ruhende) landwirtschaftliche Betrieb der Miteigentümergeinschaft, sofern er bis zu diesem Zeitpunkt überhaupt noch bestanden haben sollte, als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens aufgelöst (s. BFH-Urteile in BFHE 228, 59, BStBl II 2010, 431; vom 26. September 2013 IV R 16/10, BFH/NV 2014, 324, und vom 14. Juli 2016 IV R 19/13, BFH/NV 2016, 1702). Denn damit war der land- und forstwirtschaftliche Eigentumsbetrieb seiner Existenzgrundlage vollständig entzogen.
- 36** bb) Im vorliegenden Fall kann trotz Zurückbehaltung des Flurstücks 99/6 ausgeschlossen werden, dass die Miteigentümergeinschaft einen verkleinerten Betrieb fortgeführt hat. Denn mit ihrer (Teil-)Auseinandersetzung wurden die für die Fortführung des Betriebs unerlässlichen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens übertragen. Das Flurstück 99/6 konnte allein nicht Betriebsvermögen der Miteigentümergeinschaft sein oder bleiben. Es ging vielmehr mit der Aufteilung der übrigen Grundstücke zwingend in das Privatvermögen der Miteigentümer FB jun. und LB über (s. BFH-Urteil in BFHE 228, 59, BStBl II 2010, 431).
- 37** Zwar erfordert ein Eigentumsbetrieb weder eine Mindestgröße noch eine Hofstelle oder einen vollen Besatz an Betriebsmitteln. Ein landwirtschaftlicher Betrieb kann aber nicht angenommen werden, wenn die Größe und die Art den Rahmen einer privaten Gartenbewirtschaftung für Eigenbedarfszwecke nicht überschreiten. Ein landwirtschaftlicher Betrieb liegt in der Regel nicht vor, wenn die bewirtschafteten Grundstücksflächen insgesamt nicht größer als 3 000 qm sind, sofern es sich nicht um Intensivnutzungen für Sonderkulturen handelt, z.B. für Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenanbau, Baumschulen oder Weinbau (BFH-Urteile in BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792; vom 9. Dezember 1986 VIII R 26/80, BFHE 148, 524, BStBl II 1987, 342; vom 1. Februar 1990 IV R 8/89, BFHE

159, 471, BStBl II 1990, 428; vom 12. November 1992 IV R 41/91, BFHE 170, 311, BStBl II 1993, 430, und vom 21. Dezember 2016 IV R 45/13, BFH/NV 2017, 459).

- 38** An dieser von der Rechtsprechung des BFH so bezeichneten "Faustregel" orientiert sich der erkennende Senat auch im Streitfall. Das Flurstück 99/6 wies nur eine Größe von 2 250 qm auf. Es handelte sich um ein Wiesengrundstück, bei dem nach den Feststellungen des FG keine Intensivnutzung für Sonderkulturen vorlag. Folglich kann in Ansehung des der Miteigentümergeinschaft allein verbliebenen Flurstücks 99/6 nicht (mehr) von einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ausgegangen werden.
- 39** cc) Der Annahme einer Betriebsaufgabe steht auch nicht entgegen, dass es sich nach ständiger Rechtsprechung des BFH beim Übergang ("Strukturwandel") von einem einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbsbetrieb zu einem Liebhabereibetrieb nicht um eine gewinnrealisierende Betriebsaufgabe handelt (z.B. BFH-Urteil vom 11. Mai 2016 X R 61/14, BFHE 253, 407, BStBl II 2016, 939, Rz 24, m.w.N.). Denn im Streitfall wurde mit der (Teil-)Auseinandersetzung der Miteigentümergeinschaft deren betrieblicher Organismus vollständig aufgelöst. Es verblieb nicht lediglich ein verkleinerter Betrieb, der ggf. nicht mehr ertragreich bewirtschaftet werden konnte. Das einzig noch vorhandene Flurstück 99/6 konnte wegen seiner sehr geringen Fläche vielmehr allein überhaupt nicht Gegenstand einer landwirtschaftlichen Nutzung und damit eines landwirtschaftlichen Betriebs sein.
- 40** 3. FB jun. und LB wurden bei der (Teil-)Auseinandersetzung der Miteigentümergeinschaft auch keine Betriebe oder Teilbetriebe übertragen, die sie zu Buchwerten hätten fortführen können (§ 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV-- a.F.; nunmehr § 6 Abs. 3 EStG).
- 41** a) Eine gewerbliche oder freiberufliche Mitunternehmerschaft hat auch bei verschiedenartiger Tätigkeit einkommensteuerrechtlich nur einen Betrieb, sie kann aber unter Umständen mehrere Teilbetriebe unterhalten (BFH-Urteil vom 13. Juli 2016 VIII R 56/13, BFHE 254, 398, BStBl II 2016, 936). Für eine land- und forstwirtschaftliche Mitunternehmerschaft gilt insoweit nichts anderes (Leingärtner/Stephany, Besteuerung der Landwirte, Kap. 50, Rz 23).
- 42** Ein Teilbetrieb ist ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist (Senatsurteil in BFHE 260, 138, Rz 17, und BFH-Urteil vom 9. November 2000 IV R 60/99, BFHE 193, 433, BStBl II 2001, 101, m.w.N.). Nach der Rechtsprechung des Senats bildet ein einzelnes Wirtschaftsgut, insbesondere ein landwirtschaftliches Grundstück, mag es auch wertvoll sein und mit zu den funktional wesentlichen Grundlagen eines Betriebs gehören, grundsätzlich keinen Teilbetrieb (Senatsurteil in BFHE 260, 138, Rz 20, m.w.N.).
- 43** b) Die tatrichterliche Würdigung des FG, dass die Miteigentümergeinschaft mit den Flurstücken, die FB jun. und LB im Rahmen der (Teil-)Auseinandersetzung zugewiesen wurden, keine Teilbetriebe unterhielt, ist hiernach revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hat nicht festgestellt, dass die Flurstücke jeweils eine mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Untereinheit des Betriebs der Miteigentümergeinschaft gebildet hätten. Die Flächen wurden nicht für unterschiedliche landwirtschaftliche Betriebszweige genutzt. Sie waren allenfalls jeweils verpachtet.
- 44** 4. Mit der Aufgabe des Betriebs der Miteigentümergeinschaft haben die landwirtschaftlichen Grundstücke ihre Eigenschaft als Betriebsvermögen verloren. Es gibt keine Rechtsgrundlage dafür, die Flurstücke auch nach Auflösung der Miteigentümergeinschaft (weiterhin) als Betriebsvermögen von LB und FB jun. zu behandeln. LB und FB jun. hatten weder das Verpächterwahlrecht noch führen die Grundsätze der Realteilung im Streitfall zur Annahme von Betriebsvermögen.
- 45** a) FB jun. und LB stand nach Auflösung der Miteigentümergeinschaft kein Verpächterwahlrecht zu.
- 46** aa) Wie bereits dargelegt, 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 oder (ob und wie lange er) das Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen und daraus Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen will. Dieses Recht des Steuerpflichtigen findet seine Rechtfertigung darin, dass die Einstellung der eigenen betrieblichen Tätigkeit im Fall der Verpachtung nicht endgültig sein muss, solange die Möglichkeit der Wiederaufnahme durch die Beendigung des Pachtverhältnisses besteht (BFH-Urteil vom 13. März 1986 IV R 176/84, BFHE 146, 399, BStBl II 1986, 601). Die Rechtsprechung wollte damit zugunsten der Steuerpflichtigen vermeiden, dass bei der Betriebsverpachtung im Ganzen zwangsläufig durch die Annahme einer Betriebsaufgabe steuerpflichtige stille Reserven aufgelöst werden, ohne dass dem Steuerpflichtigen --wie z.B. bei einer Betriebsveräußerung-- Mittel zufließen, mit denen er die auf

den Aufgabegewinn entfallende Einkommensteuer entrichten könnte. Danach steht das Wahlrecht im Falle der Betriebsverpachtung grundsätzlich nur dem bisherigen Unternehmer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zu (BFH-Urteil vom 20. April 1989 IV R 95/87, BFHE 157, 365, BStBl II 1989, 863).

- 47** bb) Im Streitfall kommt ein Verpächterwahlrecht zugunsten von FB jun. und LB hiernach nicht in Betracht.
- 48** Das Verpächterwahlrecht stand in erster Linie der Miteigentümergeinschaft als dem bisherigem Unternehmer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zu. Denn bei der Betriebsverpachtung ist auf die Verhältnisse des verpachtenden Unternehmens abzustellen (BFH-Urteil vom 29. November 2017 X R 34/15, BFH/NV 2018, 623, m.w.N.). Die Miteigentümergeinschaft hatte ihr Betriebsvermögen aber mit der Aufteilung des Grundbesitzes auf FB jun. und LB mit Ausnahme des Flurstücks 99/6 vollständig verloren. Es bestand damit keine Möglichkeit mehr, dass sie den Betrieb nach Beendigung etwaiger Pachtverhältnisse wieder aufnahm und fortführte (zu diesem Erfordernis s.a. BFH-Urteil vom 7. November 2013 X R 21/11, BFH/NV 2014, 676, m.w.N.).
- 49** Auch FB jun. und LB (als vormalige Mitunternehmer) hatten kein Verpächterwahlrecht. Zwar setzt das Verpächterwahlrecht nicht voraus, dass alle betrieblichen Wirtschaftsgüter verpachtet werden. Ausreichend, aber auch erforderlich ist vielmehr, dass die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Wirtschaftsgüter mitverpachtet werden (BFH-Urteile vom 14. Dezember 1978 IV R 106/75, BFHE 127, 21, BStBl II 1979, 300; vom 28. August 2003 IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10; vom 11. Oktober 2007 X R 39/04, BFHE 219, 144, BStBl II 2008, 220; in BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, und in BFH/NV 2018, 623; BFH-Beschluss vom 20. Mai 2014 IV B 81/13, BFH/NV 2014, 1366).
- 50** FB jun. und LB übernahmen im Rahmen der Teilung der Miteigentümergeinschaft mit den ihnen zugewiesenen Flurstücken aber jeweils lediglich etwa die Hälfte des Betriebsvermögens. Damit hatten weder FB jun. noch LB alle oder zumindest die wesentlichen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der Miteigentümergeinschaft übernommen. Es kann im Streitfall folglich nicht davon ausgegangen werden, dass --wie es für die Anwendung der Grundsätze der Betriebsverpachtung erforderlich ist-- im Zeitpunkt des Beginns einer gegebenenfalls erfolgten Verpachtung des Grundbesitzes durch FB jun. oder durch LB der (vormalige) Betrieb der Miteigentümergeinschaft in seinem Wesen unverändert (fort-)bestand und als solcher von FB jun. oder von LB als Verpächter einem Pächter zur Nutzung überlassen wurde (s. hierzu auch BFH-Urteile in BFHE 127, 21, BStBl II 1979, 300, und in BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10).
- 51** cc) Ein anderes Ergebnis ergibt sich --entgegen der Ansicht des FA-- auch nicht unter dem Gesichtspunkt, dass der Verpächter die Zusammensetzung des Betriebsvermögens seines fortgeführten Betriebs --wie ein aktiv wirtschaftender Land- und Forstwirt-- ändern kann (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 21. September 2000 IV R 29/99, BFH/NV 2001, 433, und vom 19. Juli 2011 IV R 10/09, BFHE 234, 212, BStBl II 2012, 93, Rz 30). Denn für die Begründung des Verpächterwahlrechts kommt es unbeschadet der Befugnis des Verpächters, die Zusammensetzung seines Betriebsvermögens zu ändern, darauf an, ob im Zeitpunkt des Beginns der Verpachtung der Betrieb in seinem Wesen unverändert besteht und als solcher vom Verpächter dem Pächter zur Nutzung überlassen wird (BFH-Urteil in BFHE 127, 21, BStBl II 1979, 300, m.w.N.; zu § 6 Abs. 3 EStG ebenso BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 1702). Dies ist im Streitfall nicht gegeben. Bei Auflösung der Miteigentümergeinschaft und Beginn einer (etwaigen) Verpachtung des Grundbesitzes durch FB jun. und LB gehörten zum Betrieb der Miteigentümergeinschaft als wesentliche Betriebsgrundlagen sowohl die FB jun. als auch die LB zugeteilten Flurstücke. FB jun. und LB haben aber allenfalls ihre Flurstücke bei Auflösung der Miteigentümergeinschaft verpachtet und damit nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen.
- 52** Insoweit unterscheidet sich der Streitfall auch von dem Sachverhalt, der dem BFH-Urteil in BFH/NV 2001, 433 zugrunde lag. Denn dort hatten die Landwirtsehegatten ihren Betrieb bereits vor Beginn der Verpachtung wesentlich verkleinert und anschließend nur diesen verkleinerten Betrieb verpachtet. In einer solchen Situation besteht auch nach Auffassung des erkennenden Senats kein Anlass, das Verpächterwahlrecht nicht zu gewähren, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen des (verkleinerten) Betriebs verpachtet werden.
- 53** b) Die Flurstücke 11/116, 88/1, 100/18, verbunden mit 1/8 Miteigentumsanteil an dem Flurstück 100/23 sowie der nördliche Teil der zu einem Grundstück verschmolzenen Flurstücke 22/3, 22/4 und 22/5 gehörte nach Aufteilung des Betriebsvermögens der Miteigentümergeinschaft auch nicht nach den Grundsätzen der Realteilung zum Betriebsvermögen von LB. Gleiches gilt bezüglich der Flurstücke 11/9, 33/4, 77/8 sowie des südlichen Teils der zu einem Grundstück verschmolzenen Flurstücke 22/3, 22/4 und 22/5 für FB jun.
- 54** aa) Der Begriff der Realteilung wurde in das EStG zwar erstmals in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des Art. 1 Nr. 26

Buchst. b des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) mit Wirkung vom 1. Januar 1999 aufgenommen. Steuerrechtlich war die Realteilung aber auch schon zuvor und insbesondere auch bei Auflösung der Erbengemeinschaft anerkannt. Der BFH definierte Realteilung ertragsteuerlich als die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführte (s. BFH-Urteile vom 17. September 2015 III R 49/13, BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37, Rz 31, m.w.N.; vom 16. März 2017 IV R 31/14, BFHE 257, 292, Rz 42).

- 55** Lagen diese Voraussetzungen vor, gewährte der BFH den Mitunternehmern ein Wahlrecht. Alternativ zur Versteuerung des Aufgabegewinns und zum Teilwertansatz konnten sie die Buchwerte dieser Wirtschaftsgüter in ihren Bilanzen fortführen (BFH-Urteile vom 10. Februar 1972 IV 317/65, BFHE 104, 543, BStBl II 1972, 419, und vom 19. Januar 1982 VIII R 21/77, BFHE 135, 282, BStBl II 1982, 456). Dieses Wahlrecht wurde analog aus dem in § 24 des Umwandlungssteuergesetzes 1977 (UmwStG) zum Ausdruck kommenden Rechtsgedanken hergeleitet, dass bei einer Mitunternehmerschaft das bloße Verbringen eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft sowohl erfolgswirksam als auch erfolgsneutral gestaltet werden konnte. Die Realteilung einer Personengesellschaft wurde ihrem Wesen nach als der umgekehrte Fall einer Einbringung nach § 24 UmwStG angesehen (BFH-Urteil vom 10. Dezember 1991 VIII R 69/86, BFHE 166, 476, BStBl II 1992, 385).
- 56** bb) Im Streitfall wurden die vorgenannten Flurstücke aber nicht in ein Betriebsvermögen von FB jun. oder LB übertragen. FB jun. und LB legten sie weder in einen neu eröffneten noch in einen bestehenden Betrieb ein.
- 57** (1) Einlagen sind gemäß § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahrs zugeführt hat. Von einer solchen Einlage wäre auszugehen, wenn FB jun. oder LB die Flurstücke nach Übertragung von der Miteigentümergeinschaft selbst bewirtschaftet hätten (s. BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 1702) oder sie zumindest die Absicht gehabt hätten, die gegebenenfalls verpachteten Flurstücke so bald wie möglich selbst zu bewirtschaften (s. BFH-Urteile vom 12. September 1991 IV R 14/89, BFHE 165, 518, BStBl II 1992, 134, und vom 17. Juni 1993 IV R 110/91, BFHE 171, 481, BStBl II 1993, 752).
- 58** Solches hat das FG im Streitfall allerdings nicht festgestellt. Das FA hat auch nicht behauptet, FB jun. oder LB hätten die Flurstücke jemals selbst bewirtschaftet oder eine solche Absicht gehabt. FB jun. und LB unterhielten auch keine eigenen Verpachtungsbetriebe, denen sie die Flurstücke hätten widmen können.
- 59** Soweit das FA erstmals im Revisionsverfahren geltend macht, auf den Flurstücken hätten Waldflächen gestanden, die das FG zu Unrecht nicht in seine Betrachtung einbezogen habe, handelt es sich um neues tatsächliches Vorbringen, das der Senat nicht berücksichtigen kann. Zudem hat auch das FA im Verwaltungsverfahren nicht festgestellt, dass auf den FB jun. und LB zugeteilten Flurstücken Wald vorhanden war.
- 60** (2) Die bloße Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen führt indessen nicht zu land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen des Verpächters. Dieser erzielt vielmehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, nicht aber aus Land- und Forstwirtschaft (BFH-Urteile in BFHE 157, 365, BStBl II 1989, 863, und vom 29. März 2017 VI R 82/14, BFH/NV 2017, 1313, m.w.N.).
- 61** cc) Aus den vom FA herangezogenen BFH-Entscheidungen ergibt sich nichts Gegenteiliges.
- 62** (1) Dem BFH-Urteil vom 23. März 1995 IV R 93/93 (BFHE 177, 404, BStBl II 1995, 700) lag kein mit dem Streitfall vergleichbarer Sachverhalt zugrunde.
- 63** Der Kläger jenes Verfahrens hatte das Inventar, um dessen Entnahmegewinn die Beteiligten stritten, aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft nach Auflösung der Gesellschaft ebenso wie die der Gesellschaft zur Verfügung gestellten eigenen landwirtschaftlichen Flächen in das Betriebsvermögen des von ihm selbst bewirtschafteten (Pacht-)Betriebs überführt. Daran fehlt es im Streitfall. Denn FB jun. und LB unterhielten keinen (auch keinen ruhenden) land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, in den sie die ihnen übertragenen Flurstücke hätten überführen können, und eröffneten mit der bloßen Verpachtung der Flurstücke einen solchen Betrieb auch nicht. Vielmehr erzielten sie insoweit allenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- 64** Die landwirtschaftlichen Flächen, die nach dem BFH-Urteil in BFHE 177, 404, BStBl II 1995, 700 der Vater des dortigen Klägers nach dem Tod seines Bruders zunächst als Alleininhaber des Verpachtungsbetriebs gehalten hatte, wurden bei Begründung der Mitunternehmerschaft mit dem Kläger jenes Verfahrens Sonderbetriebsvermögen des

Vaters. Das Sonderbetriebsvermögen erhielt der Vater bei Aufgabe der Mitunternehmerschaft im Zuge der Realteilung zurück. Er übernahm es zu Buchwerten wieder in das Betriebsvermögen seines Verpachtungsbetriebs. Dies führte ebenfalls nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven. Denn der Vater behielt als (vormaliger) Mitunternehmer bei Aufgabe des Betriebs der Gesellschaft lediglich die in seinem Sonderbetriebsvermögen gehaltenen landwirtschaftlichen Flächen als die wesentlichen Betriebsgrundlagen und verpachtete diese ohne Veränderung ihrer Wesens- und Nutzungsart (an einen früheren Mitgesellschafter). Ein solcher Sachverhalt ist vorliegend ebenfalls nicht gegeben.

- 65** (2) Der Streitfall ist auch nicht mit dem Sachverhalt vergleichbar, der dem BFH-Urteil vom 7. Dezember 1995 IV R 109/94 (BFH/NV 1996, 663) zugrunde lag.
- 66** Bei dem "Gut A", um dessen Buchwertfortführung die Beteiligten jenes Verfahrens stritten, handelte es sich um einen landwirtschaftlichen Betrieb des dortigen Klägers, den dieser 1961 im Wege der Erbfolge erworben hatte und der mit einem Nießbrauch zugunsten seiner Mutter belastet war. Die Mitunternehmerschaft, der der Kläger das Gut als Sonderbetriebsvermögen überlassen hatte, wurde 1963 aufgelöst. Anschließend bewirtschaftete die Mutter des Klägers den Betrieb bis 1966 im Rahmen einer neu gegründeten Mitunternehmerschaft ohne Beteiligung des Klägers und später allein, bis der Kläger 1984 die Eigenbewirtschaftung übernahm. Der BFH lehnte bei Auflösung der Mitunternehmerschaft im Jahr 1963 eine Betriebsaufgabe des Klägers ab. Das Gut war weiterhin Betriebsvermögen des ruhenden landwirtschaftlichen Eigentümerbetriebs des Klägers. Denn er hatte es bis 1966 an den wirtschaftenden Betrieb der zweiten Mitunternehmerschaft und später an den Betrieb seiner nießbrauchsberechtigten Mutter überlassen.
- 67** FB jun. und LB erhielten bei Auflösung der Miteigentümergeinschaft aber keinen (ruhenden) landwirtschaftlichen Betrieb (zurück), den sie Dritten im Rahmen einer Betriebsverpachtung hätten überlassen können. Sie erhielten bei Auflösung der Miteigentümergeinschaft vielmehr lediglich (verpachtete) Grundstücke.
- 68** (3) Nach dem BFH-Beschluss vom 6. Juli 2006 IV B 95/05 (BFH/NV 2006, 2246) steht es einer Buchwertfortführung nicht entgegen, wenn ein von einer Erbengemeinschaft unterhaltener Verpachtungsbetrieb ohne Erklärung der Betriebsaufgabe von einer Bruchteilsgemeinschaft fortgeführt wird. Der BFH ist in jener Entscheidung ferner davon ausgegangen, dass der Betrieb einer Mitunternehmerschaft im Zuge der Auseinandersetzung aufgegeben wird und eine Buchwertfortführung nach Realteilungsgrundsätzen auch bei Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern zulässig ist. Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH und der Auffassung des erkennenden Senats. Im Streitfall lagen nach den vorstehenden Ausführungen in Bezug auf FB jun. und LB die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung nach Realteilungsgrundsätzen indessen nicht vor.
- 69** (4) Dem BFH-Beschluss vom 27. Juni 2007 IV B 113/06 (BFH/NV 2007, 2257) lag ein Sachverhalt zugrunde, bei dem der Eigentumsbetrieb des Ehemanns der dortigen Klägerin, der früher von einer GbR als Sonderbetriebsvermögen bewirtschaftet worden war, nach Aufgabe dieser Bewirtschaftung unter Einschluss aller wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet wurde. Der BFH sah es als nicht klärungsbedürftig an, dass in einer solchen Konstellation bei Auflösung der GbR keine Zwangsbetriebsaufgabe des als Sonderbetriebsvermögen bewirtschafteten Eigentumsbetriebs vorliegt. Dies entspricht auch der Ansicht des erkennenden Senats und steht mit dem vorliegenden Urteil offensichtlich nicht in Widerspruch.
- 70** 5. Die vorliegende Entscheidung des Senats widerspricht schließlich auch nicht dem Wortlaut der BMF-Schreiben zur Realteilung eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (BMF-Schreiben vom 28. Februar 2006, BStBl I 2006, 228, und vom 20. Dezember 2016, BStBl I 2017, 36, jeweils IV.2. Satz 2). Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb im Wege der Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern geteilt, kann hiernach das Verpächterwahlrecht nach der Realteilung erstmalig begründet oder fortgeführt werden, wenn die erhaltenen Wirtschaftsgüter bei dem Realteiler nach der Realteilung einen selbständigen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bilden. Diese Auffassung trifft im Grundsatz zu. Im Streitfall stellten die FB jun. und LB übertragenen Flurstücke allerdings keine land- und forstwirtschaftlichen Betriebe dar.
- 71** 6. Nach alledem kommt eine Mitunternehmerschaft zwischen den Klägerinnen zu 1. und 2. sowie der Klägerin zu 3. nicht in Betracht. Das FG hat die angefochtenen Feststellungsbescheide folglich zu Recht aufgehoben.
- 72** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.