Urteil vom 09. Mai 2023, VI R 38/20

Unterverpachtung landwirtschaftlicher Flächen führt regelmäßig zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

ECLI:DE:BFH:2023:U.090523.VIR38.20.0

BFH VI. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 8 Abs 1, EStG § 13 Abs 1 Nr 1 S 1, EStG § 15 Abs 2, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 21 Abs 3, FGO § 118 Abs 2, EStG VZ 2016

vorgehend FG Münster, 23. September 2020, Az: 7 K 3909/18 E

Leitsätze

NV: Die Unterverpachtung landwirtschaftlicher Nutzflächen führt bei einem land- und forstwirtschaftlichen Pachtbetrieb grundsätzlich zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 23.09.2020 - 7 K 3909/18 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger, Revisionsbeklagten und Anschlussrevisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wurden für das Streitjahr (2016) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.

2 Der Kläger betreibt auf gepachtetem Grund und Boden einen landwirtschaftlichen Betrieb. Die gepachteten Flächen gehörten zu einem Hof, der im Eigentum der Eltern der Klägerin stand. Mit der Übertragung des Hofs auf die Klägerin im Jahr 1999 trat diese in die von ihren Eltern mit dem Kläger begründeten Pachtverhältnisse (Gesamtfläche 7,5218 ha) ein.

3 Ab Oktober 2009 verpachtete der Kläger einen Teil der von ihm gepachteten Grundstücke (Gesamtfläche ausweislich des Pachtvertrags vom 07.12.2009: 4,9023 ha) an einen Dritten zur landwirtschaftlichen Bewirtschaftung. Die Pacht in Höhe von 2.451 € war zum 01.04. eines Jahres fällig. Auf den übrigen Flächen führte der Kläger seinen landwirtschaftlichen Betrieb fort.

4 Im September 2011 vereinbarten die Klägerin und der Kläger eine Verlängerung der zwischen ihnen bestehenden Pachtverhältnisse bis zum 30.09.2022. Die Pacht legten sie auf insgesamt 2.323 € jährlich fest.

5 Den Gewinn behandelte der Kläger als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) und ermittelte diesen für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG. Dabei berücksichtigte er zunächst auch die von ihm vereinnahmten Pachtzinsen (§ 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EStG in der bis zum 31.12.2014 geltenden Fassung --a.F.--), wobei er die an die Klägerin gezahlten Pachtzinsen gewinnmindernd ansetzte (§ 13a Abs. 3 Satz 2 EStG a.F.).

6 Für das Wirtschaftsjahr 2015/2016 setzte der Kläger zwar die vereinnahmten Pachtzinsen in Höhe von 2.451 € im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft an, unterließ aber den gewinnmindernden Ansatz der

verausgabten Pachtzinsen. Der Beklagte, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) legte diese Angaben der Steuerfestsetzung für 2015 zugrunde.

7 Für das Streitjahr erklärten die Kläger die vom Kläger vereinnahmten Pachtzinsen abzüglich anteilig verausgabter Pachtzinsen sowie pauschaler Betriebsausgaben als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 668 €. Im Rahmen der erklärten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ließen sie die Pachtzinsen für das Wirtschaftsjahr 2016/2017 außer Ansatz.

8 Das FA folgte dem nicht, sondern erhöhte den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft für das Wirtschaftsjahr 2016/2017 um die vereinnahmten Pachtzinsen in Höhe von 2.451 €.

9 Der hiergegen gerichtete Einspruch der Kläger blieb ohne Erfolg.

10 Mit ihrer Klage machten die Kläger geltend, die Einnahmen aus der Unterverpachtung seien zwar solche aus Land- und Forstwirtschaft, aber durch den Ansatz des Grundbetrags abgegolten. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt. Das FA habe die Einnahmen des Klägers aus der Unterverpachtung der landwirtschaftlichen Flächen zu Unrecht in die Berechnung des Durchschnittssatzgewinns einbezogen (§§ 13, 13a Abs. 3 Satz 1 EStG). Die Einnahmen seien aber bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zu berücksichtigen.

11 Mit der Revision rügen sowohl das FA als auch die Kläger mit ihrer Anschlussrevision die Verletzung materiellen Rechts.

12 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben, die Klage abzuweisen und die Anschlussrevision der Kläger als unbegründet zurückzuweisen.

13 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen und im Wege der Anschlussrevision für den Fall, dass die Pachteinnahmen aus der Unterverpachtung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft darstellen, das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 23.11.2018 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 16.04.2018 dahingehend zu ändern, dass bei dem Kläger die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft um einen Betrag von 2.451 € gekürzt werden.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Über die Anschlussrevision der Kläger ist nicht zu entscheiden.

15 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Einnahmen des Klägers aus der Unterverpachtung landwirtschaftlicher Flächen nicht zu seinen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG), sondern zu denen aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) gehören.

16 1. Einnahmen aus der Unterverpachtung landwirtschaftlicher Flächen können nur dann nach § 21 Abs. 3 EStG den landwirtschaftlichen Einkünften zugerechnet werden, wenn sie zu diesen gehören. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG insbesondere Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft.

17 a) Betriebseinnahmen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sind in Anlehnung an § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den landwirtschaftlichen Betrieb veranlasst sind. Eine Einnahme ist betrieblich veranlasst, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb gegeben ist (s. Senatsurteil vom 19.04.2021 - VI R 49/18, BFHE 273, 98, BStBl II 2022, 316, Rz 13, m.w.N.). Für die betriebliche Veranlassung ist es nicht erforderlich, dass die Einnahmen im Betrieb erwirtschaftet wurden oder ein Entgelt für eine betriebliche Leistung darstellten (Senatsurteil vom 21.11.2018 - VI R 54/16, BFHE 263, 191, BStBl II 2019, 311, Rz 15, m.w.N.).

18 b) Ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im ertragsteuerlichen Sinne erfordert eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen

wirtschaftlichen Verkehr darstellt (§ 13 i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG; z.B. Senatsurteil vom 23.10.2018 - VI R 5/17, BFHE 262, 425, BStBl II 2019, 601, Rz 20). Die für eine betriebliche Tätigkeit geltenden Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG gelten in gleicher Weise für land- und forstwirtschaftliche Einkünfte. Dazu treten müssen die die jeweilige land- und forstwirtschaftliche Erwirtschaftungsart kennzeichnenden Merkmale des § 13 Abs. 1 und 2 EStG (Senatsurteil vom 08.05.2019 - VI R 8/17, Rz 18). Unter Landwirtschaft ist dabei die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung und Verwertung von lebenden Pflanzen und Tieren zu verstehen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.11.1978 - IV R 191/74, BFHE 126, 220, BStBl II 1979, 246, unter 2.a, m.w.N.).

19 c) Die Unterverpachtung landwirtschaftlicher Nutzflächen führt bei einem land- und forstwirtschaftlichen Pachtbetrieb grundsätzlich nicht zu Betriebseinnahmen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Denn die Unterverpachtung erfüllt in einem solchen Fall regelmäßig nicht die Voraussetzungen des § 13 EStG, sondern die des § 21 EStG.

20 aa) Bei der Frage, ob eine Einnahme aus Vermietung und Verpachtung gemäß der Subsidiaritätsklausel des § 21 Abs. 3 EStG vorrangig einer Gewinneinkunftsart (im Streitfall § 13 EStG) zuzurechnen ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob der vermietete Gegenstand zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört (z.B. Gossert in Korn, § 13 EStG Rz 74.3; Paul in Herrmann/Heuer/Raupach -HHR-, § 13 EStG Rz 12 und 22; Schmidt/Kulosa, EStG, 42. Aufl., § 21 Rz 163; Drüen in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff -KSM-, EStG, § 21 Rz D 3; Brandis/Heuermann/Schallmoser, § 21 EStG Rz 591). Die Einkünftequalifikation folgt insoweit der sachlichen Zurechnung des Grundstücks (Krumm in KSM, EStG, § 13 Rz B 123).

21 bb) Steuerbare Betriebseinnahmen können allerdings auch auf andere Weise als durch den Einsatz, die Verwertung oder die Überlassung von Betriebsvermögen entstehen, sofern die betreffenden Vermögenszuflüsse nach allgemeinen Grundsätzen betrieblich veranlasst sind. Dies gilt insbesondere auch bei einem Pachtbetrieb. Erforderlich ist in diesem Fall ein hinreichend enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Einnahmen und dem Betrieb.

22 (1) Die Einnahmen aus der Unterverpachtung landwirtschaftlicher Flächen sind bei einem land- und forstwirtschaftlichen Pachtbetrieb allerdings auch danach regelmäßig nicht betrieblich veranlasst (ebenso im Ergebnis Leingärtner/Krüger, Besteuerung der Landwirte, Kap. 26 Rz 62; Leingärtner/Geserich, Besteuerung der Landwirte, Kap. 42 Rz 48a; Kube in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 13 Rz 33; Schmidt/Kulosa, EStG, 42. Aufl., § 13a Rz 51; Brandis/Heuermann/Nacke, § 13a EStG Rz 71; Mellinghoff in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 21 Rz 82; Eisele/Seitz/Sterzinger/Vogt/Merx/Zens, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, 11. Aufl. 2023, Rz 447/3; a.A. HHR/Paul, § 13 EStG Rz 47). Denn bei der Unterverpachtung als solcher handelt es sich nicht um eine landwirtschaftliche Tätigkeit in dem vorbezeichneten Sinne. Sie ist nicht darauf gerichtet, die natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung und Verwertung von lebenden Pflanzen und Tieren zu nutzen.

23 (2) Die Unterverpachtung steht regelmäßig auch sonst nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit des Pachtbetriebs. Die Unterverpachtung ist der planmäßigen Nutzung der Bodenkräfte vielmehr wesensfremd.

24 (3) Im Einzelfall kann sich indes durchaus ergeben, dass auch die Unterverpachtung land- und forstwirtschaftlicher Flächen als ein Hilfsgeschäft der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit des Pachtbetriebs anzusehen ist (s. z.B. zu Geldgeschäften eines Freiberuflers, BFH-Urteil vom 31.05.2001 - IV R 49/00, BFHE 195, 386, BStBl II 2001, 828, m.w.N.). Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn die Unterverpachtung dem Betrieb über die bloße Erzielung von Pachteinnahmen hinaus besondere wirtschaftliche Vorteile bringt oder bringen soll, zum Beispiel wenn durch die Unterverpachtung neue Geschäftspartner oder Abnehmer landwirtschaftlicher Produkte des Betriebs gewonnen werden sollen und dies nicht lediglich einen gewünschten Nebeneffekt der Verpachtung darstellt.

25 (4) Die Frage, zu welchen Einkünften im Ergebnis der engere wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang besteht, entscheidet sich nach ständiger Rechtsprechung des BFH aufgrund einer insbesondere der Tatsacheninstanz obliegenden Würdigung der Umstände des Einzelfalls. Diese ist revisionsrechtlich bindend (§ 118 Abs. 2 FGO), wenn die Tatsachenwürdigung verfahrensrechtlich ordnungsgemäß durchgeführt wurde und die Würdigung nicht gegen Denkgesetze verstößt oder Erfahrungssätze verletzt (z.B. Senatsurteil vom 03.09.2015 - VI R 58/13, BFHE 251, 429, BStBl II 2016, 305, Rz 19).

26 2. Bei Heranziehung dieser Rechtsgrundsätze hat das FG zu Recht entschieden, dass die Einnahmen des Klägers aus der Unterverpachtung der landwirtschaftlichen Flächen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) gehören.

27 a) Dabei ist das FG zunächst zutreffend davon ausgegangen, dass die unterverpachteten Flächen nicht zum Betriebsvermögen des Klägers gehören.

28 aa) Insoweit ist zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig, dass der Kläger weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer der gepachteten Flächen ist. Der erkennende Senat sieht daher insoweit von einer weiteren Begründung ab.

29 bb) Soweit das FA im Klageverfahren noch geltend gemacht hat, es genüge, wenn das Wirtschaftsgut (hier: der Grund und Boden) zu irgendeinem Betriebsvermögen (hier: der Klägerin als Verpächterin) gehöre, hat es daran im Revisionsverfahren nicht mehr festgehalten. Dieser Ansicht könnte der Senat auch nicht folgen. Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen gehört, kann insbesondere im Hinblick auf die Einkünftequalifikation immer nur bezogen auf den jeweiligen Steuerpflichtigen beantwortet werden, das heißt, es muss zu seinem Betriebsvermögen gehören. Nicht ausreichend ist dagegen, wenn das Wirtschaftsgut im Falle der Vermietung oder Verpachtung möglicherweise zu einem anderen Betriebsvermögen --dem des Vermieters/Verpächters-- gehört.

30 b) Das FA sieht die Zugehörigkeit der Einnahmen aus der Unterverpachtung dementsprechend auch allein aufgrund eines hinreichend engen wirtschaftlichen Zusammenhangs zum landwirtschaftlichen Betrieb des Klägers als gegeben an. Das FG hat demgegenüber infolge der vormaligen Selbstbewirtschaftung der Flächen durch den Kläger und deren landwirtschaftlicher (Weiter-)Nutzung durch den Unterpächter zwar einen gewissen wirtschaftlichen Zusammenhang zu dessen landwirtschaftlichem Betrieb bejaht. Dieser war seiner Ansicht nach jedoch nicht hinreichend eng.

31 Insoweit ist die Vorentscheidung revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hat die vorgenannten Rechtsgrundsätze beachtet und ist im Rahmen seiner weder gegen Denkgesetze noch Erfahrungssätze verstoßenden Gesamtwürdigung zu dem möglichen und in sich schlüssigen Ergebnis gelangt, dass eine Zurechnung zu den land- und forstwirtschaftlichen Einkünften im Streitfall nicht in Betracht kommt. Diese Würdigung ist nicht nur möglich, sondern naheliegend und daher für den Senat bindend. Denn auf der Grundlage des vom FG bindend festgestellten Sachverhalts (§ 118 Abs. 2 FGO) ergeben sich im Streitfall keine Anhaltspunkte dafür, dass die Unterverpachtung der landwirtschaftlichen Flächen in dem vorgenannten Sinne ausnahmsweise in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem landwirtschaftlichen Betrieb des Klägers stand.

32 3. Über die Anschlussrevision der Kläger ist im Streitfall nicht zu entscheiden. Sie ist ausdrücklich unter der Bedingung eingelegt worden, dass der Senat entscheidet, dass der Pachtzins aus der Unterverpachtung der landwirtschaftlichen Flächen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG gehört.

33 Dies ist zulässig, da die Einlegung einer Anschlussrevision von einem "innerprozessualen Vorgang" abhängig gemacht werden darf und die Beurteilung einer Rechtsfrage durch das Gericht jedenfalls dann ein solcher "innerprozessualer Vorgang" ist, wenn auf ihr eine Sachentscheidung beruht (BFH-Urteil vom 26.09.2007 - I R 43/06, BFHE 219, 13, BStBl II 2008, 134, unter II.2., m.w.N.).

34 Im Streitfall ist diese hiernach zulässige Bedingung für die Wirksamkeit der Anschlussrevision nicht eingetreten. Gemäß den Ausführungen unter II.2. gehören die Einnahmen des Klägers aus der Unterverpachtung der landwirtschaftlichen Flächen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Daraus folgt, dass das mit der Anschlussrevision verfolgte Begehren nicht zur Entscheidung steht. Im Ergebnis ist daher der Urteilsausspruch auf die Entscheidung über die Revision des FA zu beschränken.

35 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de