

17. EStG § 14 Abs. 1, § 21 Abs. 3; EStDV § 7 Abs. 1; FGO § 118 Abs. 2 (*Voraussetzungen der Betriebsaufgabe bei parzellenweiser Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes*)

1. Bleiben die wesentlichen Grundlagen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erhalten, so stellt auch die parzellenweise Verpachtung der bisher selbst bewirtschafteten Ländereien jedenfalls dann keine Betriebsaufgabe dar, wenn der Steuerpflichtige ausdrücklich erklärt, er gebe den Betrieb nicht auf, weil ihn der Sohn als Hoferbe wiederaufnehmen solle.

2. Vertritt der Sohn als Rechtsnachfolger später beim FA gegenüber die Auffassung, die parzellenweise Verpachtung der übernommenen Ländereien durch den Vater habe bei diesem zu einer Zwangsaufgabe des Betriebes geführt und ordnet er deshalb die erzielten Verluste den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu, so ist darin keine zweifelsfreie und unmißverständliche Erklärung des Inhalts zu sehen, er selbst gebe den übernommenen verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auf.

BFH, Urteil vom 15.10.1987 — IV R 66/86 —

Aus den Gründen:

1. Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb verpachtet, so kann der Verpächter wählen, ob er den Vorgang als Betriebsaufgabe i. S. des § 14 Abs. 1 EStG behandeln und damit die Gegenstände seines Betriebes in sein Privatvermögen überführt oder ob er das Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen will (Urteil des BFH vom 18. März 1964 IV 114/61 S, BFHE 79, 195, BStBl III 1964, 303; vgl. BFH-Urteile vom 13. November 1963 GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124, und vom 29. Oktober 1981 IV R 138/78, BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381, 383). Eine Verpachtung aller Betriebsgegenstände ist nicht erforderlich (vgl. BFH-Urteil vom 7. August 1979 VIII R 153/77, BFHE 129, 325, BStBl II 1980, 181, 183, rechte Spalte unter 2.). Das gilt auch für land- und forstwirtschaftliche Betriebe. Das Wahlrecht entfällt aber, wenn anlässlich der Verpachtung die wesentlichen Betriebsgrundlagen so umgestaltet werden, daß sie nicht mehr in der bisherigen Form genutzt werden können. In diesem Fall stellt der Verpächter die unternehmerische Tätigkeit endgültig ein (vgl. BFH-Urteil vom 19. Januar 1983 I R 84/79, BFHE 138, 50, BStBl II 1983, 412). Als wesentliche Betriebsgrundlagen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sind im allgemeinen die Nutzflächen und die Hofstelle sowie das lebende und tote Inventar anzusehen. Daher hat der BFH angenommen, daß bei einem Land- und Forstwirt in der Regel mehr als 80 v. H. der bisher bewirtschafteten Flächen verpachtet sein müssen, weil nur dann die wesentlichen Grundlagen verpachtet worden sind (vgl. Urteil vom 24. Juli 1986 IV R 137/84, BFHE 147, 352, BStBl II 1986, 808; vgl. auch zur Frage der schädlichen Grenze das Urteil vom 28. März 1985 IV R 88/81, BFHE 143, 559, BStBl II 1985, 508 [= MittBayNot 1985, 276]). Dementsprechend kann es im Einzelfall zur Annahme der Betriebsfortführung genügen, daß die maßgeblichen Grundlagen des Betriebes in Gestalt des Grund und Bodens, der Wirtschaftsgebäude und der Hofstelle verpachtet sind, während das lebende und tote Inventar schon im Hinblick auf die normale Dauer von Landpachtverträgen veräußert wird (vgl. *Leingärtner/Zaisch*, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Rdnrn. 1030, 1031, 1032). Selbst eine parzellenweise Verpachtung der bisher vom Land- und Forstwirt selbst bewirtschafteten Ländereien

muß keine Zerschlagung des Betriebs zur Folge haben. Eine Zwangsaufgabe liegt nicht vor, wenn es sich dabei um eine vorübergehende Maßnahme handelt, weil der Verpächter die Absicht hat, den Betrieb später selbst oder durch seine Rechtsnachfolger wieder aufzunehmen und dies nach den gegebenen Verhältnissen als möglich erscheint (*Leingärtner/Zaisch*, a. a. O., Rdnr. 1035).

2. Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen, so liegt weder eine Entnahme noch eine Betriebsaufgabe vor. Der Betrieb wird vielmehr steuerrechtlich unverändert durch den Rechtsnachfolger fortgeführt. Dieser ist an die Buchwerte des Rechtsvorgängers gebunden (§ 7 Abs. 1 EStDV). Unentgeltlich ist der Erwerb auch dann, wenn sich der Übertragende den Nießbrauch an dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb vorbehält. Die Bestellung des Nießbrauchs hat bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben grundsätzlich zur Folge, daß zwei Betriebe entstehen, und zwar ein nicht aufgegebener in der Hand des nunmehrigen Eigentümers und ein wirtschaftender in der Hand des Nießbrauchsberichtigten und Hofübergebers. So lange der neue Eigentümer und Nießbrauchsverpflichtete die Betriebsaufgabe nicht ausdrücklich erklärt, ist er Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (vgl. zum Vorstehenden BFH-Urteil vom 26. Februar 1987 IV R 325/84, BFHE 150, 321, BStBl II 1987, 772 [= MittBayNot 1988, 48], m. w. N.).

3. Auch der Rechtsnachfolger kann wählen, ob er das erworbene Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen will. Die entsprechende Betriebsaufgabeerklärung ist jederzeit während der Dauer der Verpachtung möglich (vgl. BFH-Urteile vom 24. Juli 1984 I R 45/78, nicht veröffentlicht, und weiter in BFHE 79, 195, BStBl III 1964, 303).

4. Der Steuerpflichtige muß seine Wahl eindeutig und klar zum Ausdruck bringen. Geschieht dies nicht, so ist in der Regel nach der Verpachtung das bisherige Betriebsvermögen so lange weiter als Betriebsvermögen anzusehen, wie dies rechtlich möglich ist (BFH-Urteil vom 24. Oktober 1979 VIII R 49/77, BFHE 129, 334, BStBl II 1980, 186, m. w. N.). Entsprechendes gilt, wenn der Steuerpflichtige oder sein Rechtsnachfolger erst während der Betriebsverpachtung die Absicht aufgibt, die betriebliche Tätigkeit künftig wieder aufzunehmen und fortzuführen. Sind die verpachteten Wirtschaftsgüter objektiv geeignet, den eingestellten Betrieb wieder aufzunehmen und fortzuführen, so hängt die Annahme einer Betriebsaufgabe letztlich von den subjektiven Absichten des Steuerpflichtigen ab.

Die Aufgabeerklärung ist nicht an eine bestimmte Form gebunden. Sie muß nicht den Hinweis enthalten, es sollten die stillen Reserven aufgelöst und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung versteuert werden; dies sind nur die zwangsläufigen Rechtsfolgen der Erklärung (BFH-Urteil vom 6. April 1976 VIII R 142/75, DB 1976, 1702). Gibt der Steuerpflichtige jedoch dem FA gegenüber zweifelsfrei zu erkennen, daß er sich für diese Rechtsfolgen entschieden hat, kann darin eine ausreichend klare und eindeutige Aufgabeerklärung mit allen Folgewirkungen zu sehen sein (BFH-Urteil in DB 1976, 1702). Die Erfassung der Pachteinnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung allein stellt nach der Überzeugung des Senats nicht außer Zweifel (vgl. auch Urteil vom 31. Januar 1985 IV R 130/82, BFHE 143, 335, BStBl II 1985, 395, zur äußereren Erkennbarkeit des Entnahmewillens), daß der Steuerpflichtige tatsächlich eine außerbetriebliche Nutzung des bisherigen Betriebes und damit die endgültige Aufgabe will.

5. Wendet man diese Rechtsgrundsätze auf den vorliegenden Fall an, so hat das FA in Anbetracht aller weiteren Umstände des Sachverhalts zutreffend angenommen, daß bis zum Streitjahr weder der Kläger noch dessen Vater ihren landwirtschaftlichen Betrieb aufgegeben haben und deshalb die veräußerten Grundstücke im Zeitpunkt der Veräußerung Betriebsvermögen waren. (*Wird ausgeführt*).

18. EStG § 4 Abs. 1, § 14 a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b (*Abfindung weichender Erben mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsgrundstück*)

1. Die Belastung eines Betriebsgrundstücks mit einem entgeltlich eingeräumten Erbbaurecht führt grundsätzlich nicht zur Entnahme des Grundstücks.

2. Verwendung zur Abfindung eines weichenden Erben i. S. von § 14 a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b EStG 1981 liegt hinsichtlich des gesamten entnommenen Grund und Bodens vor, wenn dieser zum Zweck der Abfindung auf den weichenden Erben und (auch) auf den Ehegatten des weichenden Erben übertragen wird.

BFH, Urteil vom 26.11.1987 — IV R 171/85 —

Aus dem Tatbestand:

Der Vater des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) war Eigentümer eines Hofes. Er räumte 1979 seiner damals noch ledigen Tochter ein Erbbaurecht an einem Flurstück des Hoferben ein. Geplant war, auf dem Grundstück ein Gebäude zu errichten, für das die Tochter sowie deren damaliger Verlobter schon im Jahre 1978 einen Bauantrag gestellt hatten. Die Tochter heiratete 1980; sie vereinbarte mit ihrem Ehemann den Güterstand der Gütergemeinschaft.

Im Dezember 1980 übergab der Vater des Klägers mit notariellem Vertrag den Hof an den Kläger im Wege vorweggenommener Erfolge. Im Vertrag wurde in § 6 vereinbart, daß sich der Kläger verpflichtete, innerhalb der nächsten sechs Jahre das Flurstück den Erbbauberechtigten zu übertragen. Den Zeitpunkt hierfür sollte der Kläger bestimmen können. Der Kläger übertrug mit Vertrag vom 30. Juni 1981 das Erbbaugrundstück seiner Schwester und deren Ehemann. Der entscheidende Vertragsteil lautete wie folgt: „Der Überlasser überträgt ... das vorgenannte Flurstück auf die Erschienenen zu 2. und 3. ... im folgenden Erwerber genannt, in Gütergemeinschaft des BGB.“

Der Kläger ermittelte aufgrund Bestandsvergleichs.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt — FA —) setzte dem Gewinn des Wirtschaftsjahres 1981/82, nachdem es von dem Vorgang erfahren hatte, einen geschätzten Entnahmehergewinn wegen der Übergabe des Grundstücks in Höhe von 70 000 DM hinzu.

Der Einspruch ist erfolglos geblieben. Im Einspruchsbescheid vom 7. Mai 1984 ist das FA davon ausgegangen, daß es den halben Freibetrag gemäß § 14 a Abs. 4 EStG angesetzt habe.

Das Finanzgericht hat die Klage abgewiesen. Es vertrat die Auffassung, daß der Entnahmehergewinn in voller Höhe im Streitjahr 1981 anzusetzen sei.

Aus den Gründen:

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO).

1. Der Senat stimmt allerdings im Ergebnis mit der Vorentscheidung darin überein, daß der Käger durch die Übertragung des Grundstücks auf die Erbbauberechtigten einen im Rahmen der Gewinnermittlung für seinen land- und forst-

wirtschaftlichen Betrieb zu erfassenden Entnahmehergewinn erzielt hat. Die dafür notwendige Voraussetzung, daß das bezeichnete Grundstück auch in der Hand des Klägers noch Betriebsvermögen war, ist erfüllt.

a) Der Gewinn durch Bestandsvergleich ist gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG bestimmt als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Die Rechtsprechung des BFH hat seit jeher den Begriff des Betriebsvermögens bei buchführenden Gewerbetreibenden weit ausgelegt und hierzu nicht nur die für den Betrieb notwendigen, sondern auch die Wirtschaftsgüter gerechnet, die objektiv geeignet und vom Betriebsinhaber dazu bestimmt sind, den Betrieb zu fördern (— gewillkürtes Betriebsvermögen —, vgl. z. B. BFH-Urteile vom 30. April 1975 I R 111/73, BFHE 115, 500, BStBl II 1975, 582, und vom 19. Dezember 1984 I R 275/81, BFHE 143, 241, BStBl II 1985, 342). Grundsätzlich gilt dieser Betriebsvermögensbegriff auch für den buchführenden Land- und Forstwirt (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 28. Oktober 1982 IV R 73/81, BFHE 137, 32, BStBl II 1983, 106, m. w. N.). Wenn bei ihm auch die Widmung von nicht notwendig zum Betriebs- oder Privatvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen im Verhältnis zu Gewerbetreibenden wegen des gesetzlich abgesteckten Tätigkeitsbereichs des Land- und Forstwirts nur eingeschränkt möglich ist (vgl. Urteil in BFHE 137, 32, BStBl II 1983, 106; BFH-Beschluß vom 19. Januar 1982 VIII B 57/80, BFHE 135, 440, BStBl II 1982, 526), so bedeutet dies nicht umgekehrt zugleich, daß jedes aus dem Kreis des notwendigen Betriebsvermögens eines Land- und Forstwirts ausgeschiedene Wirtschaftsgut, das nicht notwendiges Privatvermögen darstellt, wegen des gesetzlich abgesteckten Tätigkeitsfeldes des Land- und Forstwirts von selbst zum Privatvermögen zu rechnen ist. Eine Entnahme i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG ist vielmehr nur gegeben, wenn entweder eine Entnahmehandlung des Steuerpflichtigen vorliegt, die ggf. in einem schlüssigen Verhalten des Steuerpflichtigen gesehen werden kann, sofern damit die Verknüpfung des Wirtschaftsguts mit dem Betriebsvermögen gelöst wird, oder ein Rechtsvorgang gegeben ist, der ausnahmsweise das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheiden läßt (BFH-Beschluß vom 7. Oktober 1974 GrS 1/73, BFHE 114, 189, BStBl II 1975, 168).

b) Diesen Grundsätzen entsprechend ist das bezeichnete Grundstück bis zur Übertragung an die Erbbauberechtigte Betriebsvermögen zunächst im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Vaters des Klägers, dann in dem des Klägers geblieben.

Weder die Bestellung des Erbbaurechts durch den Vater des Klägers noch die Bebauung mit einem privat genutzten Wohnhaus durch die Erbbauberechtigten hat hinsichtlich des Grundstücks je für sich oder zusammen ausgereicht, daß es aus dem Kreis der dem Betriebsvermögen des Vaters des Klägers zuzurechnenden Wirtschaftsgüter ausgeschieden wäre (BFH-Urteil vom 26. Februar 1970 I R 42/68, BFHE 98, 468, BStBl II 1970, 419, indirekt für das land- und forstwirtschaftliche Betriebsvermögen bestätigt durch Senatsurteil vom 20. November 1980 IV R 126/78, BFHE 132, 418, BStBl II 1981, 398; vgl. allgemein zum Erbbaurecht auch Senatsurteil vom 20. Januar 1983 IV R 158/80, BFHE 138, 53, BStBl II 1983, 413). Denn die private Nutzung des Erbbaurechts durch die