
Datum: 22.11.2024
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2604/21 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2024:1122.3K2604.21E.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2013 vom 16.09.2019 wird dahingehend geändert, dass bei den Einkünften der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft anstelle des Veräußerungsgewinns i.H.v. 318.549 € ein nicht nach § 34 Abs. 3 EStG begünstigter Entnahmegewinn i.H.v. 19.310 € erfasst wird. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 5 % und der Beklagte zu 95 %.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

Streitig sind die steuerlichen Folgen, die sich aus der Übertragung eines landwirtschaftlichen Betriebs auf den Sohn der Klägerin unter Zurückhalten eines Grundstücks sowie aus der anschließenden Übertragung dieses Grundstücks auf die Töchter der Klägerin ergeben.

1

2

3

Die Hofstelle des streitgegenständlichen Betriebs liegt in M., F.-straße. Im Streitjahr 2013 gehörten folgende Grundstücke zum Betriebsvermögen (allesamt im Grundbuch des Amtsgerichts M. ... Bl. N01 verzeichnet):

3.950 qm	Flur 14 Flurstück 334, Gebäude- u. Freifläche, F.-straße
60.220 qm	Flur 14 Flurstück 334, Ackerland
16.720 qm	Flur 13 Flurstück 4, Ackerland, F.-straße
7.590 qm	Flur 14 Flurstück 110, Ackerland, F.-straße
8.634 qm	Flur 14 Flurstück 111, Ackerland, F.-straße
97.114 qm	
25.180 qm	Flur 14 Flurstück 129, Grünland, H.-straße
122.294 qm	

4

Hinzu kommen weitere 14.041 qm landwirtschaftlich genutzte Fläche. Dabei handelt es sich um Miteigentumsanteile der Klägerin an den Grundstücken Flur 28 Flurstücke 46, 47 und 48 (Gesamtgröße 33.140 qm, Anteil Klägerin 11.048 qm) sowie an dem Grundstück Flur 14 Flurstück 31 (4.490 qm, Anteil Klägerin 2.993 qm). Insgesamt beläuft sich die zum Betriebsvermögen gehörende Fläche mithin auf 136.335 qm.

5

Der landwirtschaftliche Betrieb gehörte ursprünglich dem Vater der Klägerin, welcher dort bis zu seinem Tod im Jahr 1972 eine Viehwirtschaft mit Rindern betrieb. Erbin war die Mutter der Klägerin, welche den Betrieb als Ganzes an die Klägerin und deren Ehemann verpachtete. Die Klägerin und ihr Ehemann führten die Viehwirtschaft bis zum Tod des Ehemanns im Jahr 1975 zusammen fort; danach war die Klägerin kurzzeitig alleinige Pächterin des Betriebs. Im März 1976 verstarb die Mutter der Klägerin und der landwirtschaftliche Betrieb ging auf die Klägerin als Erbin über. Noch im Jahr 1976 strukturierte die Klägerin den Betrieb dahingehend um, dass keine Rinder mehr gehalten wurden, sondern nur noch Ackerbau und Schweinezucht betrieben wurde. Die bislang als Weide genutzte Fläche Flur 14 Flurstück 129 verpachtete sie beginnend ab dem Jahr 1976 an andere Landwirte.

6

Im Jahr 1980 gab die Klägerin die Eigenbewirtschaftung des Hofes auf und verpachtete diesen stattdessen an ihren Sohn G. J.. In dem Pachtvertrag vom 00.00.1980 heißt es u.a. wie folgt:

7

„J. verpachtet ihrem Sohn G. ihren in M., F.-straße, gelegenen landwirtschaftlichen Betrieb in Größe von 12.22.94 ha LN sowie den 1/6-Anteil der Z. U. lt. Vertrag vom 00.0.76 in Größe von 0.55.23 ha LN mit dem zur Zeit vorhandenen landwirtschaftlichen lebenden und toten Inventar.“ Eine Angabe, aus welchen Flächen sich die genannten 12.22.94 ha zusammensetzen, enthält der Vertrag nicht.

8

In der Folgezeit bewirtschaftete der Sohn die Flächen, die die Klägerin vorher selbst für den Ackerbau- und Schweinezuchtbetrieb genutzt hatte. Die Schweinezucht wurde im Jahr 1984

9

aufgegeben; seitdem betrieb der Sohn der Klägerin ausschließlich Ackerbau. Daran, dass das Grundstück Flur 14 Flurstück 129 von der Klägerin an fremde Landwirte verpachtet war und die Weidefläche von diesen genutzt wurde, änderte sich bis zum Streitjahr 2013 nichts. Von 1976 bis 2004 war die Weidefläche an O. V. (C.-straße, M.) verpachtet und danach an den inzwischen verstorbenen Q. L. bzw. an dessen Sohn als Rechtsnachfolger.

Mit notariellem Vertrag vom 00.00.2013 (UrkNr N02 des Notars T. E. aus X.) übertrug die Klägerin den Hof nebst sämtlichem Zubehör und einschließlich der Grundstücke Flur 13 Flurstück 4 und Flur 14 Flurstücke 110, 111 und 334 sowie einschließlich der Miteigentumsanteile der Klägerin an weiteren Grundstücken auf ihren Sohn G.. Das Eigentum an dem Grundstück Flur 14 Flurstück 129 wurde von der Übertragung ausdrücklich ausgenommen. Als Grund heißt es unter II Nr. 1 des Vertrags wie folgt: „Das Flurstück 129 ist seit mehr als 30 Jahren an verschiedene Landwirte fremdverpachtet und wird nicht von der Hofstelle aus bewirtschaftet“. Als Gegenleistung für die Übertragung des landwirtschaftlichen Betriebs verpflichtete sich der Sohn, auf Lebenszeit monatlich 500 € an die Klägerin zu zahlen. Der den Hof betreffende Pachtvertrag wurde zum 00.00.2013 beendet. 10

Mit weiterem notariellen Vertrag vom 00.00.2013 (UrkNr N03 des o.g. Notars) übertrug die Klägerin das Eigentum an dem Grundstück Flur 14 Flurstück 129 unentgeltlich auf ihre Töchter W. A. und P. Y. unter Vorbehalt eines Nießbrauchrechts. Die Weidefläche war zu diesem Zeitpunkt an S.. L. (wohnhaft: F.-straße, M.) verpachtet. L. bestätigte in einer „Bescheinigung zur Vorlage beim Finanzamt X.“ vom 25.05.2016, dass das Grundstück Flur 14 Nr. 129 seit 2005 gepachtet worden sei, und zwar zunächst von seinem Vater Q. L. und nach dessen Tod von ihm selbst; die Pacht betrage 800 € pro Jahr. 11

Für das Wirtschaftsjahr 2012/2013 erklärte die Klägerin einen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft i.H.v. 6.805 € [6.000 € Pacht Sohn, 805 € Pacht L.], welchen sie zur Hälfte dem Veranlagungszeitraum 2013 zuordnete. Für das Wirtschaftsjahr 2013/2014 wurde ebenfalls ein Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft i.H.v. 6.805 € erklärt. 12

Der Beklagte ging davon aus, dass eine Übertragung des Betriebsvermögens zu Buchwerten wegen des Zurückbehaltens einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage – nämlich des Grundstücks Flur 14 Nr. 129 – nicht zulässig sei und infolgedessen sämtliche stillen Reserven aufzudecken seien. Er ermittelte einen Aufgabegewinn i.H.v. 318.549 €; die auf das Grundstück Flur 14 Nr. 129 entfallenden stillen Reserven wurden dabei mit 38.620,66 € erfasst (Teilwert 75.540 €, Buchwert 36.919,36 €). 13

Im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 16.09.2019 erfasste der Beklagte zum einen den von der Klägerin für das Wirtschaftsjahr 2012/2013 erklärten anteiligen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft i.H.v. 3.402 € und zum anderen den o.g. Aufgabegewinn i.H.v. 318.549 € (im Bescheid als Veräußerungsgewinn bezeichnet); bezüglich der Zusammensetzung des Betrags wird auf die Anlage zum Bescheid verwiesen. Die Pachteinnahmen für das Grundstück Flur 14 Nr. 129 wurden als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst (805 €). 14

Die Klägerin legte Einspruch ein, der sich gegen den Ansatz des Aufgabegewinns richtete. Sie machte geltend, dass es sich bei dem Grundstück Flur 14 Nr. 129 nicht um eine funktionell wesentliche Betriebsgrundlage des Ackerbaubetriebs gehandelt habe. Da die Grünlandfläche ausschließlich als Weideland genutzt werden könne, wäre sie nur für einen Betrieb, der Viehzucht betreibt, eine wesentliche Betriebsgrundlage, nicht jedoch für einen viehlosen Betrieb. Da das Grundstück für Zwecke des Ackerbaus in keiner Weise nutzbar gewesen sei, sei es schon seit 1976 an andere Landwirte verpachtet worden. Faktisch 15

würden zwei getrennte Betriebe vorliegen, nämlich der Ackerbaubetrieb einerseits und die Verpachtung der Stückländerei (ehemalige Rindviehhaltung) andererseits. Beide Betriebe würden seit 1976 organisatorisch vollkommen getrennt voneinander bestehen.

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 27.10.2021 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass eine steuerbegünstigte Unternehmensnachfolge voraussetze, dass die Gesamtheit der übertragenen Wirtschaftsgüter trotz des Zurückbehaltens von land- und forstwirtschaftlichen Flächen bei wirtschaftlicher Betrachtung den bisherigen Betrieb verkörpern würde. Hiervon sei nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs -BFH- (Verweis auf Urteil vom 28.03.1985 - IV R 88/81, BStBl II 1985, 508) auszugehen, wenn nicht mehr als 10 % der land- und forstwirtschaftlichen Flächen zurückbehalten würden. Bei einem darüber hinaus gehenden Flächenrückbehalt sei keine Identität zwischen dem bisherigen Betrieb und dem übertragenen Betrieb mehr zu bejahen. Da im Streitfall deutlich mehr als 10 % der Gesamtfläche zurückbehalten worden sei, sei von einem für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG schädlichen Rückbehalt von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auszugehen.

16

Die Klägerin hat sodann Klage erhoben. Während des Klageverfahrens ist am 09.12.2021 ein Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2013 ergangen, mit dem der Beklagte einem Antrag i.S.d. § 172 Abs. 1 Satz 2 AO auf Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 Abs. 3 EStG entsprochen hat.

17

Die Klägerin hält daran fest, dass eine steuerbegünstigte Betriebsübertragung im Ganzen vorliege. Das Zurückbehalten der Weidefläche sei unschädlich, weil es sich hierbei nicht um eine wesentliche Betriebsgrundlage gehandelt habe. Zur Förderung des Ackerbaubetriebs sei das Weideland völlig ungeeignet. Abgesehen davon, dass es rechtlich gar nicht zulässig sei, das unter Landschaftsschutz stehende Dauergrünland in Ackerland umzuwandeln, sei eine Nutzung als Ackerland auch wegen der dort herrschenden Staunässe ausgeschlossen. Sie habe das Grundstück auch nicht mehr als Weidefläche bewirtschaften können, und zwar schon deshalb nicht, weil sich nach Aufgabe der Rindviehhaltung keine für eine Weidebewirtschaftung erforderlichen Gerätschaften mehr im Betriebsvermögen befunden hätten. Die Weidefläche liege zudem abseits der Hofstelle und habe nur einen geringen wirtschaftlichen Wert. Aufgrund dieser Umstände habe es sich bei der Weidefläche nicht (mehr) um notwendiges Betriebsvermögen gehandelt, sondern nur noch um gewillkürtes Betriebsvermögen. Der Beklagte übersehe zudem, dass es keine starre 10 % - Grenze gebe. Die Größe allein mache ein Grundstück nicht zur wesentlichen Betriebsgrundlage. Entscheidend seien vielmehr immer die Umstände des Einzelfalls.

18

Auch habe das Zurückbehalten der Weidefläche nicht zur Folge, dass die in diesem Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven aufzudecken seien. Denn das Grundstück bilde einen eigenständigen Teilbetrieb. Insoweit sei zu beachten, dass der Beklagte zwei Einheitswertnummern vergeben habe, nämlich eine für den „Weidebetrieb“ und eine für den Ackerbaubetrieb. Folglich hätten auch nach Auffassung der Finanzverwaltung zwei Teilbetriebe vorgelegen, nämlich der eigenbewirtschaftete Ackerbaubetrieb und der fremdbewirtschaftete „Weidebetrieb“. Letzterer sei zur Gänze zurückbehalten bzw. auf die Töchter übertragen worden. Dass der „Weidebetrieb“ über keine Hofstelle verfüge, sei wegen der Verpachtung des Grundstücks irrelevant. Letztlich habe - so der Vortrag im Schriftsatz vom 03.01.2022 - der Weidebetrieb jederzeit wieder aufgenommen werden können; hierzu hätten lediglich Nutztiere angeschafft werden müssen. Jedoch sei - so der Vortrag im Schriftsatz vom 02.05.2022 - die Wiederaufnahme des Weidebetriebs durch die Anschaffung von Großvieh faktisch ausgeschlossen gewesen, da ihr Sohn im August 1975 ein Trauma

19

(Verletzung durch Bullenangriff) erlitten habe und aus diesem Grund nur noch Kleinvieh habe gehalten werden können. Deshalb seien nach Umstrukturierung des Betriebs im Jahr 1976 auch nur noch Schweine und Gänse vorhanden gewesen, deren Haltung mit dem Grundstück Flur 14 Nr. 129 rein gar nichts zu tun gehabt habe. Die Weide lasse außer der Nutzung für Rindvieh keine andere Nutzung zu.

Die Klägerin beantragt, 20

den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 16.09.2019 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft kein Veräußerungsgewinn angesetzt wird. 21

Der Beklagte beantragt, 22

die Klage abzuweisen, 23

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 24

Er ist der Auffassung, dass keine zwei Teilbetriebe existiert hätten. Denn der Bewirtschaftungszeitpunkt „Weidebetrieb“ sei für sich allein nicht lebensfähig. Daran ändere auch die Verpachtung nichts. Mit Beginn der Verpachtung seien nicht – wie von der Klägerin vertreten – ein ruhender Verpachtungs(teil)betrieb und ein aktiv wirtschaftender Ackerbaubetrieb entstanden. Vielmehr sei weiterhin von einem einheitlichen landwirtschaftlichen Betrieb auszugehen, aus dem heraus lediglich eine einzelne Fläche verpachtet worden sei. Etwas Anderes ergebe sich auch nicht aus dem Umstand, dass zwei Einheitswertnummern vergeben worden seien. Bis zum Stichtag 01.01.2012 sei die Weidefläche zusammen mit den übrigen Flächen unter der Einheitswertnummer N04 erfasst gewesen. Dass zum 01.01.2012 eine bewertungsrechtliche Neueinordnung vorgenommen worden sei, habe für die ertragsteuerliche Beurteilung der Flächen keine Bedeutung. Insoweit sei auch zu beachten, dass die Klägerin am 01.01.2012 nicht mehr aktiv tätig gewesen sei, sondern nur noch ein einheitlicher Verpachtungsbetrieb vorgelegen habe. 25

Bei der zurückbehaltenen Weidefläche habe es sich um eine wesentliche Betriebsgrundlage gehandelt. Der Klägerin sei zwar dahingehend zuzustimmen, dass gewillkürtes Betriebsvermögen nach allgemeinen Grundsätzen nicht zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehöre. Die Weidefläche stelle jedoch notwendiges Betriebsvermögen dar, da sie ursprünglich selbst bewirtschaftet worden sei. Bisher eigenbetrieblich genutzte Einzelflächen würden trotz Verpachtung weiterhin zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, wenn die Verpachtung eine betriebsbedingte Maßnahme darstelle. Dies sei z.B. der Fall bei Verpachtung von entfernt liegendem Streubesitz oder bei Verpachtung von Wiesen und Weiden, die infolge der Einschränkung des Viehbestands entbehrlich erscheinen. Im Zeitpunkt des Übergangs von der aktiven Bewirtschaftung zur passiven Bewirtschaftung, also der Verpachtung, würden alle Flächen, die vorher selbst bewirtschaftet worden seien, notwendiges Betriebsvermögen des verpachteten landwirtschaftlichen Betriebes darstellen, ohne dass es eine Rolle spiele, ob es sich um eine Gesamtbetriebsverpachtung oder eine parzellenweise Verpachtung handele. So verhalte es sich auch hier. Die Verpachtung der von den übrigen Grundstücken entfernt liegenden Weidefläche aufgrund der Reduzierung des Viehbestands sowie der rentableren Bewirtschaftung durch den Pächter sei als betriebsbedingte Maßnahme einzuordnen mit der Folge, dass die Fläche trotz Verpachtung notwendiges Betriebsvermögen geblieben sei. Der Umstand, dass die Weidefläche im Ackerbaubetrieb nicht habe genutzt werden können, sei irrelevant, da es für die Beurteilung des Vorliegens einer wesentlichen Betriebsgrundlage nicht auf die Verhältnisse des Pächters (hier: des Sohnes) ankomme, sondern auf die Verhältnisse des Verpächters. Die Klägerin 26

trage selbst vor, dass sie die Viehhaltung jederzeit durch Anschaffung von Nutztieren habe wiederaufnehmen können.

Aber auch dann, wenn die Weidefläche nur noch gewillkürtes Betriebsvermögen gewesen sei, habe sie zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört. Land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken – insbesondere jenen Grundstücken, die in der Vergangenheit aktiv durch den Steuerpflichtigen oder seinen Rechtsvorgänger bewirtschaftet worden seien – sei eine derart besondere Bedeutung für das Betriebsvermögen beizumessen, dass die für Gewerbebetriebe entwickelten Grundsätze, nach denen in der Regel nur notwendiges Betriebsvermögen zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zähle, nicht uneingeschränkt auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe übertragbar seien. Vielmehr seien sämtliche Eigentumsflächen, die objektiv nutzbar und einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zugehörig seien, als funktional wesentliche Betriebsgrundlagen anzusehen. Eine Differenzierung zwischen verpachteten und eigenbewirtschafteten Flächen lasse sich der Rechtsprechung des BFH nicht entnehmen. Eine Verpachtung einzelner Flächen aufgrund subjektiver Betriebsführung habe keinen Einfluss auf den Umfang des zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grundbesitzes. Die verpachteten Flächen seien deshalb für die Frage der Betriebsfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG als funktional wesentliche Betriebsgrundlagen einzubeziehen, sofern diese landwirtschaftlich genutzt würden. Dies sei hier der Fall, da die verpachtete Weidefläche von einem anderen Landwirt für dessen Betrieb landwirtschaftlich sinnvoll genutzt werde und es sich folglich um landwirtschaftlich genutzten Grund und Boden handle.

Die vom BFH entwickelte 10 %-Grenze, nach der einzelne land- und forstwirtschaftliche Flächen als unwesentlich angesehen werden dürfen, sei im Streitfall weit überschritten. Bei der zurückbehaltenen Weidefläche handle es sich um die zweitgrößte Fläche des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs mit einem prozentualen Anteil an der Gesamtfläche i.H.v. 20,6 % [Anm.: bezogen auf 122.294 qm; 18,5 % bezogen auf 136.335 qm]. Der Rückbehalt der Weidefläche sei folglich schädlich für die Übertragung der übrigen Flächen nach § 6 Abs. 3 EStG. Es seien sämtliche stillen Reserven aufzudecken.

Der Beklagte ist zudem der Auffassung, dass sich aus der im Pachtvertrag vom 00.00.1980 genannten Flächengröße von „12.22.94 ha“ ergebe, dass die Klägerin auch die Weidefläche Flur 14 Nr. 129 an ihren Sohn verpachtet habe.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die übersandten Steuerakten sowie das Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug genommen.

Entscheidungsgründe:

I. Die Klage ist zulässig und in dem tenorierten Umfang begründet. Der Einkommensteuerbescheid 2013 vom 09.12.2021 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Der Beklagte ist bezüglich der auf den Sohn übertragenen Wirtschaftsgüter zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG für eine Buchwertfortführung nicht vorliegen (hierzu unter 2). Zu einer Aufdeckung stiller Reserven kommt es nur hinsichtlich des zurückbehaltenen Grundstücks Flur 14 Flurstück 129 (hierzu unter 3).

1. Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG bei der Ermittlung des

Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben. Dabei macht es für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG keinen Unterschied, ob der übertragende Betrieb aktiv betrieben wurde oder ob es sich um einen ruhenden Betrieb in Form eines Verpachtungsbetriebs handelt (z.B. BFH, Urteil vom 25.01.2017 – X R 59/14, BStBl II 2019, 730).

Der Rechtsnachfolger ist gemäß § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG an die in Satz 1 genannten Werte gebunden. Diese (zwingend) angeordnete Buchwertfortführung durch den unentgeltlichen Rechtsnachfolger führt zu einer interpersonellen Verlagerung der stillen Reserven. Anders als bei der unentgeltlichen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern räumt der Gesetz- und Verordnungsgeber im Interesse einer ertragsteuerlich unbelasteten Vermögensübertragung und der Erhaltung der wirtschaftlichen Einheit in der Hand des Erwerbers ausnahmsweise dem Realisationsprinzip (verstanden im Sinne eines Umsatzakts) den Vorrang vor dem Subjektsteuerprinzip ein (BFH, Urteil vom 20.07.2005 - X R 22/02, BStBl II 2006, 457 m.w.N.). Dies gilt aber nur für den Sonderfall der unentgeltlichen Übertragung ganzer Betriebe und vergleichbarer Organisationseinheiten. Bei der unentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, welche das Gesetz grundsätzlich als Entnahme beurteilt (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG), verbleibt es bei der systemkonformen Besteuerung des Rechtsvorgängers sowie des Rechtsnachfolgers nach ihrer jeweiligen individuellen Leistungsfähigkeit (BFH, Urteil vom 25.01.2017 – X R 59, BStBl II 2019, 730 m.w.N.).

2. Die Voraussetzungen für eine steuerbegünstigte Betriebsübertragung i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG sind bezüglich der auf den Sohn übertragenen Wirtschaftsgüter erfüllt. Dass eine unentgeltliche Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistung vorliegt, ist unstrittig. Hieran zu zweifeln, besteht kein Anlass. Streitig ist vielmehr allein, ob das Zurückhalten der Weidefläche Flur 14 Flurstück 129 dazu geführt hat, dass keine Betriebsübertragung im Ganzen vorliegt.

a) Eine steuerbegünstigte Betriebsübertragung i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG liegt nur vor, wenn der Betrieb als organisatorische Einheit erhalten bleibt. Dies setzt voraus, dass alle wesentlichen Teile des Betriebsvermögens auf den Rechtsnachfolger übergehen. Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen ist normspezifisch entsprechend dem jeweiligen Gesetzeszweck auszulegen. Während er als Tatbestandsmerkmal des § 16 EStG -- entsprechend dem Zweck der §§ 16, 34 EStG nur die zusammengeballte Realisierung der stillen Reserven tariflich zu begünstigen-- nach ständiger Rechtsprechung im Sinne einer kombinierten funktional-quantitativen Betrachtungsweise verstanden wird (d.h. auch die im Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven zu berücksichtigen sind, vgl. BFH, Urteil vom 13.02.1996 - VIII R 39/92, BStBl II 1996, 409), gilt im Rahmen der übrigen Vorschriften eine rein funktionale Betrachtungsweise (BFH, Urteil vom 07.04.2010 - I R 96/08, BStBl II 2011, 467 m.w.N.). Als funktional wesentlich sind dabei alle Wirtschaftsgüter anzusehen, die für den Betriebsablauf ein erhebliches Gewicht haben, mithin für die Fortführung des Betriebes notwendig sind oder dem Betrieb das Gepräge geben (BFH, Urteil vom 25.11.2009 - I R 72/08, BStBl II 2010, 471). Ein Grundstück ist für den Betrieb wesentlich, wenn es die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit bildet und es dem Unternehmen ermöglicht, seinen Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben (BFH, Urteil vom 07.04.2010 - I R 96/08, BStBl II 2011, 467). Ob in dem Wirtschaftsgut erhebliche stille Reserven enthalten sind, ist bei der rein funktionalen Betrachtungsweise unerheblich.

Die Flächen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs stellen in der Regel wesentliche Betriebsgrundlagen dar, weshalb sie bei der Übergabe des Hofes grundsätzlich mitübertragen werden müssen. Allerdings wird der Zurückbehalt kleinerer Flächen in der Rechtsprechung und Literatur als unschädlich angesehen, wobei Großteils auf eine Grenze von 10% abgestellt wird (z.B. BFH, Urteile vom 28.03.1985 - IV R 88/81, BStBl II 1985, 508; vom 01.02.1990 - IV R 8/89, BStBl II 1990, 428; vom 24.02.2005 - IV R 28/00, BFH/NV 2005, 1062). Belaufen sich die zurückbehaltenen Flächen auf weniger als 10 % der Gesamtfläche, soll (bereits) dieser Umstand dafür sprechen, dass es sich nicht um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt. Einen Automatismus dergestalt, dass bei Überschreiten der 10 %-Grenze stets eine wesentliche Betriebsgrundlage anzunehmen ist, gibt es dagegen nicht. Vielmehr kommt es auf die Besonderheiten des Einzelfalls an, weshalb auch bei prozentual größeren land- und forstwirtschaftlichen Flächen die Zugehörigkeit zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zu verneinen sein kann (z.B. BFH, Urteil vom 28.03.1985 - IV R 88/81, BStBl II 1985, 508). Denkbar ist dies insbesondere bei Flächen, bei denen eine Eigenbewirtschaftung aus objektiven Gründen ausscheidet, weil z.B. das Grundstück seiner Art nach nicht zum konkreten Betriebszweck passt (wie z.B. eine Weidefläche im Betriebsvermögen eines Weinguts) oder weil eine landwirtschaftliche Nutzung des Grundstücks nicht möglich ist (z.B. unfruchtbares Brachland, naturschutzrechtlich geschützte Flächen, mit Schadstoffen kontaminierte Grundstücke). Aber auch dann, wenn eine eigenbetriebliche Nutzung zwar objektiv grundsätzlich möglich wäre, aber seit erheblicher Zeit nicht (mehr) stattgefunden hat, kann die Zugehörigkeit eines Grundstücks zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zu verneinen sein. Denn wenn ein Wirtschaftsgut über einen langen Zeitraum hinweg nicht für eigenbetriebliche Zwecke genutzt wurde, dann ist es für die Erreichung des Betriebszwecks offensichtlich nicht erforderlich und besitzt infolgedessen auch keine erhebliche Bedeutung für die Betriebsführung. Die Entscheidung, wie der Betrieb geführt wird und welche Wirtschaftsgüter dafür konkret benötigt werden, steht allein dem Betriebsinhaber zu. Entschließt sich dieser, ein Wirtschaftsgut nicht mehr eigenbetrieblich nutzen zu wollen, kann er es - durch Verkauf oder Entnahme - aus dem Betriebsvermögen entfernen oder es wahlweise - durch Brachliegenlassen oder Verpachtung - im Betriebsvermögen halten. In letzterem Fall verliert das Wirtschaftsgut die Zugehörigkeit zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen spätestens dann, wenn der Wille, dieses dauerhaft oder zumindest langfristig nicht mehr eigenbetrieblich nutzen zu wollen, durch objektive Anhaltspunkte (wie z.B. durch langjährige Verpachtung) erkennbar wird. Je länger ein Wirtschaftsgut nicht eigenbetrieblich genutzt wurde, desto offensichtlicher ist dessen fehlende Bedeutung für die Betriebsführung.

b) So verhält es sich auch hier. Die Weidefläche Flur 14 Flurstück 129 stellte im Zeitpunkt der Hofübergabe keine wesentliche Betriebsgrundlage dar und konnte von der Klägerin deshalb zurückbehalten werden, ohne dass die Steuerbegünstigung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für die auf den Sohn übertragenen Wirtschaftsgüter entfiel. 38

Dem Beklagten ist zwar dahingehend zuzustimmen, dass die 25.180 qm große Weidefläche mehr als 10 % der zum Betriebsvermögen gehörenden Flächen ausmachte. Losgelöst von der Flächengröße ergibt sich die fehlende Zugehörigkeit der Weidefläche zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen jedoch schon daraus, dass das Grundstück seit 1976 - d.h. seit über 30 Jahren - verpachtet war. Dabei kann dahinstehen, ob eine Nutzung der Weidefläche für Zwecke des Ackerbaubetriebs objektiv ausgeschlossen war, d.h. ob z.B. aufgrund rechtlicher Vorschriften oder wegen etwaiger Feuchtigkeit des Bodens ausschließlich eine Nutzung als Weidefläche möglich war. Entscheidend ist vielmehr, dass die Klägerin - wie sie glaubhaft dargestellt hat - ihrer subjektiven Einschätzung nach das Grundstück nicht für eine Eigennutzung geeignet hielt und das Grundstück infolgedessen seit 39

sehr langer Zeit nicht mehr für eigenbetriebliche Zwecke genutzt wurde.

Soweit der Beklagte aus der Flächenangabe „12.22.94 ha“ im Pachtvertrag vom 00.00.1980 ableiten will, dass die Klägerin auch die Weidefläche Flur 14 Nr. 129 an den Sohn verpachtet habe, übersieht er, dass es sich bei der Größenangabe um eine offensichtliche Falschbezeichnung („falsa demonstratio“) handelt. Daran, dass die Grundstücke von 1976 bis mindestens zum Streitjahr durchgehend an Dritte - nämlich zunächst an den Landwirt V. und danach an die Landwirte L. - verpachtet waren, besteht nach Aktenlage keinerlei Zweifel. Die Klägerin hat die Pacht steuerlich stets erklärt und dabei z.T. ausdrücklich die Namen V. oder L. angegeben. Auch hat S. L. ausdrücklich bestätigt, dass das Grundstück seit 2005 von ihm bzw. seinem verstorbenen Vater gepachtet wurde. 40

Zur rechtlichen Einordnung der Weidefläche Flur 14 Flurstück 129 gilt im Einzelnen Folgendes: 41

aa) Die Weidefläche stellte notwendiges Betriebsvermögen des Viehwirtschaftsbetriebs dar, welcher ursprünglich von dem Vater der Klägerin betrieben wurde. Denn die Weidefläche wurde nach Aktenlage als Futtergrundlage für die Rinder benötigt und genutzt. 42

bb) Als die Klägerin im Jahr 1976 Eigentümerin des Betriebs wurde, hat sie die Rinderhaltung aufgegeben. Nach der Umstrukturierung wurde nur noch Ackerbau und Schweinezucht betrieben. Für die Bewirtschaftung dieses neu ausgerichteten Betriebs wurde die Weidefläche nicht mehr benötigt, was sich bereits daran zeigt, dass sie seit 1976 durchgehend an Dritte verpachtet wurde. Die Weidefläche hat durch die Nutzungsänderung ihre Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen verloren, behielt ohne ausdrückliche Entnahmehandlung aber ihre Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen bei (zum Verlust der Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen z.B. BFH, Urteil vom 04.11.1982 - IV R 159/79, BStBl II 1983, 448). 43

cc) Dass die Klägerin die Eigenbewirtschaftung des Hofes im Jahr 1980 beendete und den Hof stattdessen an ihren Sohn verpachtete, ist steuerlich unbeachtlich. Es liegt eine Betriebsverpachtung im Ganzen vor, da alle wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet wurden. Die Klägerin hätte den Betrieb jederzeit selbst wieder aufnehmen können. Dass die Weidefläche nicht an den Sohn mitverpachtet wurde, sondern der diesbezügliche Pachtvertrag mit dem/den Dritten fortgesetzt wurde, ist unschädlich, da die Weidefläche – wie bereits dargestellt – für den Ackerbau- und Schweinezuchtbetrieb nicht benötigt wurde und deshalb auch keine wesentliche Betriebsgrundlage dieses Betriebs darstellte. Die Weidefläche hätte jederzeit entnommen oder verkauft werden können, ohne dass dies für die betrieblichen Abläufe des landwirtschaftlichen Betriebs der Klägerin auch nur die geringste Auswirkung gehabt hätte. Insbesondere hatten die Weideflächen keinen Einfluss auf die Höhe der Vieheinheiten i.S.d. § 13 Abs. 1 EStG, weil verpachtete Flächen dem Betrieb des Pächters zuzuordnen sind. 44

3. Die Übertragung des Eigentums an der Weidefläche auf die Töchter der Klägerin ist nicht nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG begünstigt. Insbesondere handelt es sich bei dem Grundstück nicht um einen Teilbetrieb im Sinne dieser Vorschrift. Vielmehr hat die Klägerin das Grundstück in dem Zeitpunkt, als sie den Hof ohne dieses Grundstück auf ihren Sohn übertrug, i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG entnommen. 45

a) § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG begünstigt nicht nur die unentgeltliche Übertragung ganzer Betriebe, sondern auch die Übertragung von Teilbetrieben. Ein Teilbetrieb ist ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, 46

der für sich allein lebensfähig ist. Lebensfähig ist ein Teil des Gesamtunternehmens dann, wenn von ihm aus seiner Natur nach eine eigenständige betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden kann (BFH, Urteil vom 26.10.1989 - IV R 25/88, BStBI II 1990, 373). Dabei kommt es auf die Verhältnisse beim Veräußerer an; bei ihm muss bereits eine Untereinheit im Sinne eines selbständigen Zweigbetriebes im Rahmen eines Gesamtunternehmens bestanden haben, die auch als eigenes Unternehmen bestehen könnte (BFH, Urteil vom 09.11.1995 - IV R 96/93, BFH/NV 1996, 316). Maßgebend sind die Gesamtumstände. Wichtige Kriterien zur Abgrenzung sind z.B. eine eigene Hofstelle, eigenes Personal oder besonderes Anlagevermögen (BFH, Urteil vom 16.11.2017 - VI R 63/15, BFH/NV 2018, 369). Ein landwirtschaftlicher Betrieb setzt notwendig die zugehörigen Gebäude sowie lebendes und totes Inventar voraus (BFH, Urteil vom 09.12.1960 - IV 67/58 U, BStBI III 1961, 124). Ein einzelnes Wirtschaftsgut, insbesondere ein landwirtschaftliches Grundstück, bildet deshalb regelmäßig keinen Teilbetrieb, und zwar selbst dann nicht, wenn die Grundstücksfläche die für die Annahme eines landwirtschaftlichen Betriebs erforderliche Mindestgröße von 3.000 qm übersteigt (BFH, Urteil vom 16.11.2017- VI R 63/15, BFH/NV 2018, 369).

b) Unter Berücksichtigung der o.g. Kriterien handelte es sich bei der Weidefläche nicht um einen eigenständigen Teilbetrieb. Denn allein mit diesem Grundstück konnte kein selbständiger landwirtschaftlicher Betrieb geführt werden. Soweit die Klägerin einwendet, dass die Weidefläche Teil der ehemaligen Viehwirtschaft mit Rindern gewesen sei und dieser Betriebsteil - nunmehr reduziert auf die Weidefläche - auch nach der Umstrukturierung (wenngleich als verpachteter Betrieb) fortgeführt worden sei, ist ihr nicht zu folgen. Die Klägerin übersieht, dass die Viehwirtschaft nicht allein mit der Weidefläche betrieben wurde, sondern die Weide vielmehr lediglich ein Teil des Gesamtorganismus war, zu dem insbesondere die Hofstelle samt Rinderställen gehörte. Allein mit der Weide kann die ursprünglich betriebene Viehwirtschaft nicht wieder aufgenommen werden. Nach der Umstrukturierung des Betriebs zu einem reinen Ackerbau- und Schweinezuchtbetrieb verblieben für den Betriebszweig „Viehwirtschaft mit Rindern“ weder eine Hofstelle noch Personal noch eigene Betriebsmittel. 47

c) Als die Klägerin den Hof unter Ausschluss der Weidefläche auf ihren Sohn übertragen hat, hat sie folglich keinen Teilbetrieb zurückbehalten, sondern vielmehr ist die Weidefläche aus dem Betriebsvermögen entnommen und ins Privatvermögen überführt worden. Die Entnahme hatte gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG mit dem Teilwert zu erfolgen. Darüber, dass der Teilwert der Weidefläche 75.540 € beträgt, besteht zwischen den Beteiligten Einigkeit. Ausgehend von einem Buchwert von 36.919,36 € ergibt sich damit ein Entnahmegewinn von 38.620,64 €. 48

d) Der Entnahmegewinn ist nicht nach § 34 Abs. 3 EStG tarifbegünstigt (zur Nichtanwendbarkeit des § 34 Abs. 3 EStG bei Zurückbehalten einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen einer unentgeltlichen Betriebsübertragung z.B. BFH, Urteil vom 19.02.1981 – IV R 116/77, BStBI II 1981, 566). Er ist vielmehr als laufender Gewinn des Wirtschaftsjahrs 2012/2013 zu erfassen und entfällt auf das Streitjahr 2013 somit nur zur Hälfte. Für das Streitjahr ergibt sich folglich eine Gewinnerhöhung von (50 % von 38.620,64 € =) 19.310 €. 49

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO und die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 50

Die Revision wurde nicht zugelassen, da kein Zulassungsgrund i.S.d. § 115 Abs. 2 FGO vorliegt. 51

