
Datum: 07.04.2017
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2406/16 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2017:0407.4K2406.16F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2013, zuletzt in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 28.6.2016, wird dahingehend abgeändert, dass der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 4.302 € berücksichtigt wird.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist, ob Buchgewinne aus einem freiwilligen Landtausch nach Maßgabe von §§ 103a ff. des Flurbereinigungsgesetzes (FlurbG) zu den steuerpflichtigen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören. 1 2

Der Kläger ist Land- und Forstwirt mit Betriebssitz in M . Das Wirtschaftsjahr läuft vom 1.10. bis 30.9. des Folgejahres. Der Beklagte stellt die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gesondert fest (§§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b der Abgabenordnung). 3 4

Im Jahr 2011 trat der Kläger mit elf weiteren Land- und Forstwirten der Region in Verhandlungen über einen Landtausch von land- sowie forstwirtschaftlich genutzten Flächen. Betroffen war eine Gesamtfläche von insgesamt ca. 13,8 ha. Anlass des beabsichtigten Landtauschs war eine Arrondierung der betroffenen Flächen und die hieraus resultierende Bewirtschaftungserleichterung. Nach Abschluss der Tauschverhandlungen beantragten die Tauschpartner - u.a. der Kläger - im September 2012 bei der Bezirksregierung B als zuständiger Flurbereinigungsbehörde die erforderliche Durchführung eines freiwilligen Landtauschs (§ 103c Abs. 1 Satz 1 FlurbG). Im April 2013 ordnete die Bezirksregierung B den freiwilligen Landtausch antragsgemäß an (§ 103c Abs. 2 i.V.m. § 86 Abs. 2 Nr. 1 FlurbG). Auf Grundlage des Antrags erließ sie im September 2013 einen Tauschplan (§ 103f Abs. 1 und 2 FlurbG) und ordnete - nach dessen Unanfechtbarkeit - Ende Oktober 2013 die Ausführung des freiwilligen Landtauschs an (§ 103f Abs. 3 FlurbG).

Ergebnis des freiwilligen Landtauschs war, dass der Kläger insgesamt 61.129 qm Fläche hereintauschte (14.939 qm Forst; 46.190 qm Grün- und Ackerfläche) und 57.387 qm Fläche wegtauschte (19.734 qm Forst; 37.653 qm Grün- und Ackerland). Zum Ausgleich von Mehrzuführungen hatte der Kläger 815 € zu zahlen, zum Ausgleich für die Übernahme von Holzbeständen 2.785 € (insgesamt 3.600 €). Wegen der weiteren Einzelheiten wird verwiesen auf den Antrag auf Durchführung eines freiwilligen Landtauschverfahrens vom 22.9.2012, den Beschluss über die Anordnung jenes Verfahrens vom 18.4.2013, den Tauschplan vom 18.9.2013, die Ausführungsanordnung vom 28.10.2013 nebst Bodenordnungsnachweis sowie die Tauschkarten betreffend den Alt- und Neubestand. 5

Der Beklagte vertritt die Ansicht, der vom Kläger erzielte Buchgewinn aus dem freiwilligen Landtausch führe - anders als bei einer gesetzlich angeordneten Flurbereinigung - zu steuerpflichtigen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Inzwischen gehen die Beteiligten - jedenfalls der Höhe nach übereinstimmend - von folgenden Werten aus: 6

Verkehrswert weggetauschte Grundstücke	70.860 €/.	Zuzahlung	7
Kläger	3.600 € =	Veräußerungspreis	
	67.260 €/.	Buchwerte weggetauschte Grundstücke (§ 55	
EStG)	57.057 € =	Buchgewinn	10.203 €

In dem während des Einspruchsverfahrens gegen die ursprüngliche Gewinnfeststellung für das Jahr 2013 ergangenen Teilabhilfebescheid vom 24.2.2016 ermittelte der Beklagte folgende Besteuerungsgrundlagen aus Land- und Forstwirtschaft: 8

laufende Einkünfte Wirtschaftsjahr 2012/2013	5.073 €	9/12	3.805	9
€laufende Einkünfte Wirtschaftsjahr 2013/2014	1.988 €	3/12	497	
€Buchgewinn Landtausch Wirtschaftsjahr 2013/2014	10.203 €	3/12	2.550	
€Summe			6.852 €	

Den weitergehenden Einspruch des Klägers, mit dem dieser die Auffassung vertrat, dass die Buchgewinne aus dem freiwilligen Landtausch mangels Realisierung eines Anschaffungs- und Veräußerungstatbestands gar nicht steuerbar seien, wies der Beklagte ab. In der Einspruchsentscheidung führte er aus, der Kläger habe nach Maßgabe der Tauschgrundsätze in § 6 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) jeweils Anschaffungs- und Veräußerungstatbestände vollzogen. Die Steuerfreistellung bei gesetzlichen Flurbereinigungsverfahren gelte beim freiwilligen Landtausch nicht. Der freiwillige Landtausch sei ein schnelles und einfaches Bodenordnungsverfahren nach dem Flurbereinigungsgesetz (§§ 103a bis 103i FlurbG), in dem die Agrarstruktur durch Tausch und Arrondierung ländlicher Grundstücke verbessert werden solle. Der freiwillige Landtausch 10

setze voraus, dass sich alle Tauschpartner über die Tauschbedingungen einig seien und auf dieser Grundlage den Tausch beantragten. Dagegen handle es sich beim gesetzlichen Flurbereinigungsverfahren um ein förmliches und zwangsweise angeordnetes Grundstückstauschverfahren, bei denen das Surrogationsprinzip greife. Beim freiwilligen Landtausch liege ein nicht unter Zwang eingeleitetes Verfahren vor. Zwar sei auch jenes Verfahren durch die Bezirksregierung B als Flurbereinigungsbehörde durchgeführt worden. Dies berühre aber nicht die Freiwilligkeit des Landtauschs. Auslösender Moment für das Verfahren sei nicht die behördliche Durchführung, sondern der Wunsch des Klägers und der übrigen Tauschpartner auf Durchführung der Maßnahme gewesen. Ohne den aktiven Antrag der Tauschpartner wäre die Flurbereinigungsbehörde nicht tätig geworden, so dass es am Zwangscharakter gefehlt habe.

Der Kläger vertritt im Klageverfahren die Rechtsposition, dass die Buchgewinne aus dem freiwilligen Flurbereinigungsverfahren keine steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft seien. Das Flurbereinigungsverfahren nach dem FlurbG sei - vergleichbar mit dem baurechtlichen Umlegungsverfahren - ein gesetzlich geregelter Grundstückstausch, der der Verbesserung der Produktions- und Arbeitsbedingungen in der Land- und Forstwirtschaft sowie der Förderung der allgemeinen Landeskultur und Landesentwicklung diene (§ 1 FlurbG). Das Verfahren werde beherrscht von dem Grundsatz der wertgleichen Abfindung unter besonderer Berücksichtigung der betriebswirtschaftlichen Verhältnisse der Teilnehmer. Die Abfindung erfolge grundsätzlich als Landabfindung, lediglich unvermeidbare Mehr- oder Minderausweisungen von Land seien in Geld auszugleichen (§ 44 Abs. 3 FlurbG). Ungeachtet eines etwaigen Wertausgleichs seien der in das Flurbereinigungsverfahren eingebrachte Grundbesitz und der als Abfindung erlangte Grundbesitz als wirtschaftlich identisch zu werten. Sowohl das baurechtliche Umlegungsverfahren als auch das Flurbereinigungsverfahren würden in gegenständlicher Hinsicht durch das Surrogationsprinzip beherrscht. Beiden Verfahren läge der Gedanke einer ungebrochenen Fortsetzung des Eigentums an einem „verwandelten“ Grundstück zu Grunde. Eine Änderung des Eigentumsrechts träte nicht in der Person des Eigentümers, sondern im Gegenstand des Eigentums ein. Das Abfindungsgrundstück stelle in diesem Sinne - unter dem Leitgedanken der Wertgleichheit der Abfindung - das eingebrachte Grundstück in verwandelter Gestalt dar. Wegen des Surrogationsprinzips könne die Landabfindung nicht als Grundstückserwerb angesehen werden. Dies habe zur Folge, dass keine Gewinnrealisierung nach Tauschgrundsätzen eintrete und damit keine Anschaffung eines Reinvestitionsobjekts im steuerlichen Sinne vorliege.

11

Auch der freiwillige Landtausch sei ein öffentlich-rechtliches Verfahren, bei dem die Flurbereinigungsbehörde maßgeblich beteiligt sei und das Verfahren leite. Die Flurbereinigungsbehörde könne den Antrag auf Durchführung des freiwilligen Landtausches ablehnen oder ein eingeleitetes Verfahren wieder einstellen, wenn der freiwillige Landtausch infolge nachträglich eintretender Umstände nicht zweckmäßig erscheine. Die Behörde stelle einen Tauschplan auf und ordne nach dessen Unanfechtbarkeit seine Ausführung an. Aus diesem Grund dürften auch bei einem freiwilligen Landtausch die stillen Reserven nicht der Versteuerung zugeführt werden (Hinweis auf das Urteil des FG München vom 13.12.2001 15 K 3003/01, n.v.).

12

Der Kläger beantragt,

13

die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2013, zuletzt in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 28.6.2016, dahingehend abzuändern, dass der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft lediglich in Höhe von 4.302 € berücksichtigt wird;

14

hilfsweise - für den Fall des Unterliegens - die Revision zuzulassen.	15
Der Beklagte beantragt,	16
die Klage abzuweisen;	17
hilfsweise - für den Fall des Unterliegens - die Revision zuzulassen.	18
Der Beklagte hält an seiner im Einspruchsverfahren vertretenen Rechtsauffassung fest.	19
Wegen der weiteren Einzelheiten wird Bezug genommen auf die Schriftsätze der Beteiligten sowie die den Streitfall betreffenden Verwaltungsvorgänge.	20
Der Senat hat in dieser Sache am 7.4.2017 mündlich verhandelt; auf das Sitzungsprotokoll wird verwiesen.	21
Entscheidungsgründe	22
Die Klage ist begründet.	23
Die Gewinnfeststellung für das Jahr 2013, zuletzt in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.6.2016, ist insoweit rechtswidrig, als der Beklagte Buchgewinne aus dem freiwilligen Landtausch in Höhe von 2.550 € den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugerechnet hat. Der Kläger ist hierdurch in seinen Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	24
1. Die dem Kläger im Wirtschaftsjahr 2013/2014 erwachsenen Buchgewinne aus dem freiwilligen Landtauschverfahren nach §§ 103a ff. FlurbG, die sich der Höhe nach unstreitig auf 10.203 € belaufen und die der Beklagte nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG zu 3/12 dem Streitjahr 2013 zuordnete, sind nicht Bestandteil der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte i.S. von § 13 EStG. Der Kläger hat hierdurch keinen ertragsteuerlich relevanten Veräußerungsakt, der zur Aufdeckung stiller Reserven geführt hätte, vollzogen.	25
a. Der Kläger hat durch die Hingabe seiner land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen im Zuge des freiwilligen Landtauschverfahrens nach ertragsteuerlichen Grundsätzen keinen Grundbesitz veräußert. Durch die erhaltene Landabfindung hat er auch keinen (wertgleichen) Grundbesitz angeschafft, so dass die steuerlichen Grundsätze für einen Tausch, wonach sich die Anschaffungskosten für das hereingetauschte Wirtschaftsgut nach dem gemeinen Wert des hingegebenen („weggetauschten“) Wirtschaftsguts bemessen (§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG) und - umgekehrt - der Veräußerungspreis dem gemeinen Wert des hereingetauschten Wirtschaftsguts entspricht (vgl. statt vieler Kulosa in Schmidt, EStG, 36. Aufl., § 6 Rdnr. 733), keine Anwendung finden.	26
Vielmehr wurde dem Kläger aufgrund der Vorschriften des FlurbG auch in dem vorliegenden Verfahren eines freiwilligen Landtauschs nach §§ 103a ff. FlurbG der weggetauschte Grundbesitz jedenfalls bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise „in verwandelter Form“ belassen.	27
aa. Die BFH-Rechtsprechung hat bereits seit jeher den Erwerb von Ersatzland im Zusammenhang mit einer Enteignung als keinen für ertragsteuerliche Zwecke relevanten Anschaffungstatbestand qualifiziert. Vielmehr wird davon ausgegangen, dass im Falle eines Eigentumsentzugs durch Hoheitsakt das zugewiesene Ersatzland lediglich an die Stelle des alten Besitzes tritt (vgl. BFH-Urteile vom 5.5.1961 VI 107/60 U, BStBl III 1961, 385; vom 16.1.1973 VIII R 96/70, BStBl II 1973, 445 - entschiedenjeweils zu § 23 EStG). Ist dies der	28

Fall, kann nach den Tauschgrundsätzen auch die den Ersatztatbestand auslösende Weggabe von steuerverhaftetem Grundbesitz keinen Veräußerungsakt darstellen.

Gleiches gilt - so die Weiterentwicklung der Rechtsprechung -, wenn Grundbesitz im Zuge eines Baulandumlegungsverfahrens (ohne Enteignung) nach §§ 45 ff. des Baugesetzbuches ausgetauscht wird (vgl. BFH-Urteil vom 15.1.1974 VIII R 63/68, BStBl II 1974, 606). Das Baulandumlegungsverfahren ist ein gesetzlich geregelter Grundstückstausch, das vom Grundsatz der wertgleichen Abfindung und Erhaltung des Eigentums beherrscht wird. Die Rechtsprechung wertet - unbeschadet eines etwaigen monetären Wertausgleichs unter den Tauschpartnern - den in das Umlegungsverfahren eingebrachten Grundbesitz und den daraus im Zuteilungswege erlangten Grundbesitz als wirtschaftlich identisch, so dass die zugewiesenen Grundstücke lediglich „Surrogat“ der eingebrachten Grundstücke sind. Dies hat ertragsteuerlich zur Folge, dass keine Gewinnrealisierung nach Tauschgrundsätzen eintritt (vgl. BFH-Urteil vom 23.9.2009 IV R 70/06, BStBl II 2010, 270 m.w.N.).

29

bb. Dieselben steuerlichen Grundsätze - nämlich keine Gewinnrealisierung - finden beim Flurbereinigungsverfahren nach Maßgabe des FlurbG Anwendung. Jenes Verfahren zeichnet sich durch einen gesetzlich geregelten, auf Anordnung der Flurbereinigungsbehörde durchzuführenden (letztlich zwangsweisen) Grundstückstausch aus, der der Verbesserung der Produktions- und Arbeitsbedingungen in der Land- und Forstwirtschaft sowie der Förderung der allgemeinen Landeskultur und Landesentwicklung dient (§ 1 FlurbG). Auch jenes Verfahren wird vom Grundsatz der wertgleichen Abfindung beherrscht. Die Abfindung erfolgt grundsätzlich als Landabfindung, lediglich unvermeidbare Mehr- oder Minderausweisungen von Land sind in Geld auszugleichen (§ 44 Abs. 3 FlurbG). Vor diesem Hintergrund sind der in das Flurbereinigungsverfahren eingebrachte Grundbesitz und der als Abfindung erlangte Grundbesitz bei Wertgleichheit als wirtschaftlich identisch zu werten. Die Vorschrift des § 68 Abs. 1 Satz 1 FlurbG, wonach die Landabfindung hinsichtlich der Rechte an den „alten“ (d.h. weggetauschten) Grundstücken an die Stelle eben jener alten Grundstücke tritt, kennzeichnet das dort herrschende Surrogationsprinzip. Diesem Prinzip liegt der Gedanke einer ungebrochenen Fortsetzung des Eigentums an einem „verwandelten“ Grundstück zu Grunde. Eine Änderung des Eigentumsrechts tritt nicht in der Person des Eigentümers, sondern im Gegenstand des Eigentums ein; das Abfindungsgrundstück stellt das eingebrachte Grundstück „in verwandelter Gestalt“ dar (weshalb es auch lediglich zu einer Grundbuchberichtigung kommt, vgl. § 79 Abs. 1 FlurbG). Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise wird dem Steuerpflichtigen somit nicht sein Eigentum genommen, es bleibt nach Maßgabe des Surrogationsgedankens in bloß veränderter Gestalt (hereingetaushtes Grundstück) erhalten (vgl. BFH-Urteile vom 13.3.1986 IV R 1/84, BStBl II 1986, 711; vom 1.7.2010 IV R 7/08, BFH/NV 2010, 2250; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 36. Aufl., § 5 Rdnr. 631; Kanzler in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, § 29 Rdnr. 15; Ehmcke in Blümich, § 6 EStG Rdnr. 1392; Eckstein in Hermann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rdnr. 1716; Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Teil A Rdnr. 1275).

30

cc. Nach Auffassung des Senats gilt diesbezüglich nichts anderes, wenn der Landtausch nicht auf Anordnung der Flurbereinigungsbehörde initiiert wird, sondern die Tauschpartner sich freiwillig finden und nach Maßgabe der Vorschriften eines freiwilligen Landtausches nach §§ 103a ff. FlurbG selbstinitiativ die Durchführung eines Landtausches beantragen (im Ergebnis ebenso FG München, Urteil vom 13.12.2001 15 K 3003/01, n.v., rkr.).

31

32

(1.) Der freiwillige Landtausch kann - in Abgrenzung zum gesetzlichen Flurbereinigungsverfahren - durchgeführt werden, wenn ländliche Grundstücke „in einem schnellen und einfachen Verfahren“ insbesondere zur Verbesserung der Agrarstruktur neu geordnet werden sollen (vgl. § 103a Abs. 1 FlurbG), so z.B. zwecks Zusammenlegung zu großen Wirtschaftsflächen, Verbesserung ungünstiger Grundstücksformen, Kürzung der Entfernung von Hof und Feld, Anschluss von Grundstücken an das Wegenetz (vgl. Seehusen/Schwede, FlurbG, 9. Aufl., § 103a Rdnr. 2). „Schnell und einfach“ kann dieses Verfahren u.a. dann durchgeführt werden, wenn die Eigentumsverhältnisse geklärt, die dinglichen Belastungen übersichtlich sind und eine lediglich geringe Anzahl von Tauschpartnern betroffen ist (Seehusen/Schwede, FlurbG, 9. Aufl., § 103a Rdnr. 3). Nach § 103b Abs. 1 Satz 2 FlurbG finden auf den freiwilligen Landtausch die Vorschriften über das Flurbereinigungsverfahren grundsätzlich sinngemäß Anwendung; im Hinblick auf die Freiwilligkeit der Durchführung des Verfahrens und die durch die Tauschpartner selbst zu findende Wertbestimmung gelten lediglich die für das Flurbereinigungsverfahren maßgeblichen Vorschriften u.a. zum Wertermittlungsverfahren (§§ 27-33 FlurbG) sowie zur Abfindung (§§ 44-55 FlurbG) nicht (§ 103b Abs. 2 FlurbG).

(2.) Der Umstand, dass der freiwillige Landtausch nach §§ 103a ff. FlurbG das Element des „Tausches“ in sich trägt, zwingt nicht zur Annahme, dass auch ertragsteuerlich die Tauschgrundsätze nach § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG anzuwenden wären. Der zivilrechtliche Tausch ist gekennzeichnet durch einen schuldrechtlich wirkenden Tauschvertrag i.S. von § 480 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) und eine sich hieran anschließende - ebenfalls per Rechtsgeschäft zu vollziehende - dingliche Eigentumsübertragung der Tauschgüter (§§ 929 ff. BGB bzw. §§ 873, 925 BGB). Der hereingetauschte Vermögensgegenstand tritt nur wirtschaftlich, nicht aber rechtlich (insbesondere nicht dinglich) an die Stelle des weggetauschten Vermögensgegenstands, so dass auch ertragsteuerlich von einem Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäft auszugehen ist.

33

Deutlich anders verhält es sich bei einem nach §§ 103a ff. FlurbG zu vollziehenden Grundstückserwerb. Zwar liegt das auslösende Moment hierfür - worauf der Beklagte zu Recht hinweist - im freiwilligen Zusammenschluss von Tauschpartnern. Allerdings begeben sich die Tauschpartner sodann der Möglichkeit der autonomen Abwicklung der Tauschgeschäfte. Vielmehr ist es - wie beim gesetzlichen Flurbereinigungsverfahren - die Flurbereinigungsbehörde, der die Anordnung der Durchführung eines Landtauschs obliegt (Beschlussverfahren, vgl. § 103c Abs. 2 i.V.m. § 86 Abs. 2 Nr. 1 FlurbG). Die Behörde ist es zudem, die den Tauschplan erstellt (§ 103f Abs. 1 Satz 1 sowie Abs. 2 und 3 FlurbG) und nach dessen Unanfechtbarkeit per Verwaltungsakt die Ausführung des Landtauschs anordnet (§ 103f Abs. 3 Sätze 2 und 3 FlurbG). Mit der Unanfechtbarkeit jener Anordnung treten kraft Gesetzes - wie beim Flurbereinigungs- und beim Baumlegungsverfahren und eben anders als beim zivilrechtlichen Tausch - die Änderungen im dinglichen Rechtszustand ein (§ 103b Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 61 FlurbG; vgl. auch Seehusen/Schwede, FlurbG, 9. Aufl., § 103f Rdnr. 8).

34

Auch beim freiwilligen Landtauschverfahren herrscht das Surrogationsprinzip, wonach sich bei einer Landabfindung - d.h. hier beim Landtausch - die dinglichen Rechte am weggetauschten Grundstück kraft Gesetzes am neuen, hereingetauschten Wirtschaftsgut fortsetzen (§ 103b Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 68 Abs. 1 Satz 1 FlurbG). Dieses Prinzip zwingt zur Schlussfolgerung, dass bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise den Tauschpartnern eben nicht ihr Eigentum genommen wurde, sondern dieses in bloß veränderter Gestalt (hereingetauschte Grundstücke) erhalten blieb. Gerade deswegen tritt für die Beurteilung der ertragsteuerlichen Gewinnrealisierung - anders als der Beklagte meint - der Umstand, dass

35

auslösendes Moment für den freiwilligen Landtausch nicht die zwangsweise behördliche Anordnung ist, in den Hintergrund. Unerheblich ist zudem, dass bis zur Unanfechtbarkeit der Ausführungsanordnung der Flurbereinigungsbehörde die Beteiligung und die Verhandlung der Tauschbedingungen vom Willen der Tauschpartner abhängig ist (§ 103f FlurbG), während im eigentlichen Flurbereinigungsverfahren die Behörde alle notwendigen Regelungen trifft (so aber FG Münster, Urteil vom 19.5.1993 13 K 3537/90 E, EFG 1994, 33 - in der nachfolgenden Revisionsentscheidung vom 10.11.1994 IV R 68/93, BStBI II 1995, 779 konnte dieser rechtliche Aspekt offen bleiben). Insoweit wird nur die grundsätzliche Freiwilligkeit des Landtauschs fokussiert, nicht aber die Surrogation des weggetauschten durch das hereingetauschte Grundstück. Unberücksichtigt bliebe hierbei zudem, dass die Flurbereinigungsbehörde - als Herrin des Verfahrens - die Durchführung eines freiwilligen Landtauschs ablehnen kann (vgl. § 103 Abs. 1 Satz 2 FlurbG) und stattdessen ein Regelflurbereinigungsverfahren anordnen kann.

(3.) Der Hinweis des Prozessvertreters des Beklagten in der mündlichen Verhandlung, der freiwillige Landtausch erhöhe typischerweise auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der betroffenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, trifft der Sache nach zu und ist vom gesetzlichen Zweck dieses Verfahrens auch gewollt (vgl. § 103a Abs. 1 FlurbG, „...zur Verbesserung der Agrarstruktur...“). Dies rechtfertigt indes nicht die Versteuerung der aus dem freiwilligen Landtausch herrührenden Buchgewinne. Vielmehr stellen sich etwaige künftige Ertragssteigerungen als im Streitjahr noch nicht realisierte Gewinne dar. 36

b. Ertragsteuerlich unerheblich ist der Umstand, dass der Kläger für die Mehrausweisung an Grundstücksflächen einen Geldbetrag von 815 € zu leisten hatte. Insbesondere wird hierdurch nicht das sowohl beim Flurbereinigungsverfahren als auch beim freiwilligen Landtauschverfahren geltende Prinzip der wertgleichen Landabfindung in Frage gestellt. Lediglich aufgrund der wohl unvermeidbaren Mehrausweisung von ca. 3.700 qm zu seinen Gunsten (bei ca. 13,8 ha Gesamttauschfläche) musste der Kläger analog § 44 Abs. 3 Satz 2 FlurbG jenen Ausgleich zahlen. Hätte es sich hierbei um eine wesentliche, dem *Landtausch* nicht mehr entsprechende Vereinbarung gehandelt, wäre der Antrag auf Durchführung des Landtauschverfahrens durch die Flurbereinigungsbehörde insoweit abgelehnt und die Tauschpartner auf den zivilrechtlichen Weg verwiesen worden (vgl. hierzu Seehusen/Schwede, FlurbG, 9. Aufl., § 103b Rdnr. 5). 37

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung. 38

3. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) sowie zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO) zugelassen. 39