

Urteil vom 24. September 2015, IV R 39/12

Entscheidung über den Freibetrag gemäß § 14a Abs. 4 EStG nicht im Gewinnfeststellungsverfahren

BFH IV. Senat

EStG § 14a Abs 4, EStG § 4a Abs 2 Nr 1, FGO § 96 Abs 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 11. Dezember 2011, Az: 5 K 2300/09

Leitsätze

1. NV: Bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte einer Mitunternehmerschaft ist nicht über die Höhe und die Gewährung des Freibetrags gemäß § 14a Abs. 4 EStG zu entscheiden; diese Entscheidung ist erst in der Einkommensteuerveranlagung der Mitunternehmer zu treffen .
2. NV: Sonderbetriebsgewinne sind als selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage in der gesonderten und einheitlichen Feststellung getrennt festzustellen .
3. NV: Die selbständige Feststellung der laufenden Einkünfte der Gesamthand ist rechtswidrig, wenn darin Sonderbetriebsgewinne berücksichtigt worden sind .
4. NV: Ist zwischen den Beteiligten streitig, ob der nämliche Sachverhalt als Entnahme oder als Betriebsaufgabe zu würdigen ist, ist auf Grund der Gewinnzuordnungsregelung in § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG das Klagebegehren unter kumulativer Berücksichtigung aller angefochtenen und von der unterschiedlichen Gewinnzuordnung betroffenen Gewinnfeststellungsbescheide zu bestimmen .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten werden das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 12. Dezember 2011 5 K 2300/09 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 1. September 2009 aufgehoben.

Die Bescheide für 2001 und 2002 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 2. Januar 2007 werden dahin geändert, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für 2001 in Höhe von 104.057,89 € und für 2002 in Höhe von 44.492,34 € festgestellt werden.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu 30 % und der Beklagte zu 70 % zu tragen.

Die Kosten des finanzgerichtlichen Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- 1 A. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) waren zu jeweils 50 % an einer GbR beteiligt, die in den Streitjahren (2001 und 2002) einen landwirtschaftlichen (Verpachtungs-)Betrieb unterhielt. Die verpachteten Betriebsgrundstücke standen im jeweiligen Alleineigentum der Kläger. Den Gewinn ermittelte die GbR gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) für das Normalwirtschaftsjahr für Landwirte vom 1. Juli bis zum 30. Juni des Folgejahres (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG).
- 2 Mit notariellem Vertrag von 14. März 2002 übertrugen die Kläger sämtliche Betriebsgrundstücke einschließlich der Hofreite (Hofstelle) unentgeltlich an die beiden Kinder S und T teilweise zu Alleineigentum und teilweise zu Miteigentum zu je 1/2 Anteil.
- 3 Die Kläger werteten die Übertragung der Betriebsgrundstücke an S und T als Betriebsaufgabe der GbR und ermittelten einen Aufgabegewinn in Höhe von 100.021 €, den sie im Rahmen der Feststellungserklärung im Veranlagungszeitraum 2002 erfassten.

- 4 Demgegenüber wertete der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Grundstücksübertragung an S als unentgeltliche Betriebsübertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG und an T als Entnahme von Betriebsvermögen zur Abfindung eines weichenden Erben. Die Entnahme bewertete das FA gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG und ermittelte nur für die an T übertragenen Grundstücke, auf denen sich die ehemalige Hofreite befand, einen Entnahmegewinn in Höhe von insgesamt 223.618 DM (= 114.334 €), der in Höhe von 120.520 DM auf den Grund und Boden und in Höhe von 103.098 DM auf die aufstehenden Gebäude entfiel. Diese Grundstücke standen im Alleineigentum des Klägers. Das FA war zudem der Auffassung, dass der Entnahmegewinn nicht um einen Freibetrag nach § 14a Abs. 4 EStG zu kürzen sei, da das Einkommen der Kläger im maßgeblichen Veranlagungszeitraum 2001 70.000 DM überstiegen habe. Den Entnahmegewinn und den laufenden Gewinn des Wirtschaftsjahres 2001/2002 ordnete es --ausgehend von einer Betriebsübertragung an S im März 2002-- zu 6/9 dem Veranlagungszeitraum 2001 und zu 3/9 dem Veranlagungszeitraum 2002 zu.
- 5 Entsprechend dieser Rechtsauffassung erließ das FA geänderte Bescheide für 2001 und 2002 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheide) und stellte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als Betriebseinnahmen/Gewinn aus Gesamthandsbilanz (= laufende Einkünfte mit Verteilung nach Quote) für 2001 in Höhe von 222.182 DM und für 2002 in Höhe von 49.263 € fest. Die laufenden Einkünfte wurden in beiden Jahren jeweils zur Hälfte den Klägern zugerechnet.
- 6 Mit Einspruchsentscheidung vom 1. September 2009 änderte das FA die Gewinnfeststellungsbescheide dahin, dass es die in unveränderter Höhe festgestellten laufenden Einkünfte in vollem Umfang dem Kläger, soweit sie auf den Entnahmegewinn entfielen, und im Übrigen den Klägern jeweils zur Hälfte zurechnete. Die veränderte Zurechnung der laufenden Einkünfte erfolgte vor dem Hintergrund, dass die entnommenen Grundstücke im Alleineigentum des Klägers standen.
- 7 Mit ihrer dagegen erhobenen Klage hielten die Kläger an ihrer Auffassung fest, dass der land- und forstwirtschaftliche Betrieb der GbR in Folge der Übertragung sämtlicher betrieblicher Grundstücke an S und T aufgegeben worden sei. Der daraus resultierende tarifbegünstigte Aufgabegewinn sei in der von ihnen ermittelten Höhe im Veranlagungszeitraum 2002 zu erfassen. Dementsprechend haben die Kläger (sinngemäß) beantragt, die Gewinnfeststellungsbescheide vom 2. Januar 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. September 2009 dahin zu ändern, dass für 2001 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 31.801,07 € und für 2002 in Höhe von 116.749,19 € festgestellt werden.
- 8 Das Finanzgericht (FG) ist dem FA in der rechtlichen Beurteilung gefolgt, dass die Übertragung der Grundstücke als unentgeltliche Übertragung des landwirtschaftlichen Betriebs an S gemäß § 6 Abs. 3 EStG verbunden mit einer Grundstücksentnahme zugunsten der T als weichender Erbin zu werten sei. Ebenfalls dem FA folgend hat es die im Wirtschaftsjahr 2001/2002 erzielten laufenden landwirtschaftlichen Einkünfte einschließlich des Entnahmegewinns zeitanteilig zu 6/9 dem Veranlagungszeitraum 2001 und zu 3/9 dem Veranlagungszeitraum 2002 zugeordnet. Es hat jedoch den Entnahmegewinn um einen Freibetrag gemäß § 14a Abs. 4 EStG in Höhe von 40.000 DM gekürzt und die angefochtenen Feststellungsbescheide dahin abgeändert, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Jahr 2001 in Höhe von 99.965,23 € und im Jahr 2002 in Höhe von 42.446 € festgestellt werden.
- 9 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Das FG habe gegen § 96 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verstoßen, da es über das Klagebegehren der Kläger hinausgegangen sei. Es habe zu Unrecht über die Gewährung des Freibetrags nach § 14a Abs. 4 EStG entschieden. Die Kläger hätten mit der Klage nur beantragt, einen bestimmten Teil des laufenden Gewinns als Aufgabegewinn i.S. der §§ 14, 16 EStG festzustellen. Der Klageantrag sei daher nicht auf die Feststellung eines Freibetrags gemäß § 14a Abs. 4 EStG oder eines danach begünstigten Gewinns gerichtet gewesen.
- 10 Über die Gewährung des Freibetrags nach § 14a Abs. 4 EStG sei auch nicht im Gewinnfeststellungsverfahren, sondern im Einkommensteuerverfahren der Kläger zu entscheiden. Dies folge bereits aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 10. Juli 1986 IV R 12/81 (BFHE 147, 63, BStBl II 1986, 811). Dort habe der BFH entschieden, dass über die Höhe des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG bei der Einkommensteuerveranlagung entschieden werde. Die Regelung des § 14a Abs. 4 EStG sei mit der des § 16 Abs. 4 EStG vergleichbar. Der BFH sei damit ausdrücklich von seiner früheren, anderslautenden Rechtsauffassung im Urteil vom 17. April 1980 IV R 58/78 (BFHE 131, 34, BStBl II 1980, 721) abgerückt. Der Freibetrag gemäß § 14a Abs. 4 EStG sei von der Erfüllung persönlicher Voraussetzungen der Mitunternehmer abhängig, die nicht zu den gemeinschaftlich verwirklichten Tatbestandsmerkmalen der Mitunternehmerschaft gehörten.
- 11 Des Weiteren habe das FG § 14a Abs. 4 EStG fehlerhaft ausgelegt. Es habe den Freibetrag gemäß § 14a Abs. 4 EStG

zu Unrecht auch auf den Entnahmegewinn erstreckt, der auf die entnommenen Gebäude entfallen sei. Nach dem Gesetzeswortlaut unterliege nur der Gewinn aus der Entnahme des Grund und Bodens der Steuervergünstigung. Auch habe das FG für die Berechnung der "schädlichen" Einkommensgrenze gemäß § 14a Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG zu Unrecht nur die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte und nicht das gesamte Einkommen der Kläger zu Grunde gelegt. Zudem sei im Streitfall § 14a EStG i.d.F. des Steuer-Euroglättungsgesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl I 2000, 1790) anzuwenden. Die bisherigen DM-Beträge seien im Zuge der Anpassung an €-Beträge geringfügig verändert worden.

- 12** Das FA beantragt (sinngemäß), die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13** Die Kläger beantragen (sinngemäß), die Revision zurückzuweisen.
- 14** Die Frage der Inanspruchnahme des Freibetrags gemäß § 14a Abs. 4 EStG sei in der mündlichen Verhandlung, wenn auch nur am Rande, Thema gewesen. Das FG habe daher auch ohne ausdrückliche Protokollierung eines entsprechenden Antrags darüber entscheiden dürfen. Im Übrigen nehmen die Kläger auf die Ausführungen in der Vorentscheidung Bezug.

Entscheidungsgründe

- 15** B. I. Der Senat legt die Klage dahin aus, dass sie im Namen der Kläger, der Eheleute E und G, als ehemalige Gesellschafter der (vollbeendeten) E und G GbR erhoben worden ist. Das Rubrum und der Tenor des vorinstanzlichen Urteils sind gemäß § 107 FGO entsprechend zu berichtigen. Ebenso sind die Kläger im vorliegenden Revisionsverfahren als Revisionsbeklagte anzusehen.
- 16** 1. Die Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen die Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO), ist mit deren Vollbeendigung erloschen (BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 IV R 62/11, BFH/NV 2015, 995). Insoweit lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf (BFH-Beschluss vom 17. Oktober 2013 IV R 25/10, BFH/NV 2014, 170, m.w.N. zur Rechtsprechung).
- 17** 2. Die GbR war im Zeitpunkt der Klageerhebung (2. Oktober 2009) bereits vollbeendet. Sie hatte ihren land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetrieb im Zusammenhang mit der Übertragung sämtlicher verpachteter land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke einschließlich der Hofreite an S und T im März 2002 endgültig eingestellt und war damit jedenfalls gemäß § 726 des Bürgerlichen Gesetzbuchs aufgelöst (vgl. BFH-Beschluss vom 24. November 1988 VIII B 90/87, BFHE 155, 32, BStBl II 1989, 145). Die GbR war mit der Betriebseinstellung auch ohne weitere Liquidation vollbeendet. Denn nach den Feststellungen des FG verfügte die GbR ersichtlich über kein weiteres nennenswertes Gesamthandsvermögen mehr, nachdem die verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke auf S und T übertragen worden waren.
- 18** 3. Entgegen der ausdrücklichen Bezeichnung ist die namens der GbR erhobene Klage als solche der Kläger auszulegen. Ist wie vorliegend bereits die Einspruchsentscheidung zu Unrecht nicht an die ehemaligen Gesellschafter einer bereits vollbeendeten GbR, hier die Kläger, adressiert worden, obwohl die GbR schon zum Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung --hier 1. September 2009-- vollbeendet war, und war dies dem FA auch schon vor Erlass der Einspruchsentscheidung --hier schon aufgrund der Schilderung der Grundstücksübertragung und Erklärung der Betriebsaufgabe im Rahmen der Veranlagung-- bekannt, so kann die Klage rechtsschutzgewährend auch gegen den Wortlaut nur dahin ausgelegt werden, dass sie von einem oder allen ehemaligen Gesellschaftern eingelegt worden ist (BFH-Urteil vom 23. April 2009 IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650). Vorliegend ist die im Klageverfahren eingereichte Prozessvollmacht von beiden Klägern unterschrieben worden, weshalb die Klage als solche beider Kläger auszulegen und das Rubrum sowie der Tenor des angefochtenen Urteils gemäß § 107 FGO zu berichtigen ist.
- 19** 4. Diese Rechtsprechung gilt gleichermaßen für das Revisionsverfahren, wenn die Vorentscheidung, wie vorliegend, in dem Rubrum zu Unrecht die vollbeendete GbR aufführt. Auch insoweit sind als Revisionsbeklagte die ehemaligen Gesellschafter anzusehen.

II.

20 Gegenstand des von dem FA angestregten Revisionsverfahrens sind die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide vom 2. Januar 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. September 2009 nur hinsichtlich der Höhe der festgestellten laufenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, und zwar nur insoweit, als sie vom FG zugunsten der Kläger abgeändert worden sind. Da die Kläger die Vorentscheidung nicht mit der Revision angegriffen haben, ist damit rechtskräftig darüber entschieden, dass die Übertragung der betrieblichen Grundstücke auf S und T nicht als Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG zu beurteilen ist.

III.

21 Ausgehend von diesem Revisionsgegenstand ist die Revision des FA teilweise begründet.

22 Das FG hat zwar zu Unrecht den Entnahmegewinn im hier vorliegenden Gewinnfeststellungsverfahren der GbR um einen anteiligen Freibetrag gemäß § 14a Abs. 4 EStG gekürzt (dazu unter 1.). Die Entscheidung des FG stellt sich aber aus anderen Gründen teilweise als richtig dar, weil ein Entnahmegewinn bei der Feststellung der laufenden Einkünfte der GbR nicht zu berücksichtigen war (dazu unter 2.). Die Revision des FA ist aber gemäß § 126 Abs. 2 und Abs. 4 FGO nicht in vollem Umfang zurückzuweisen. Sie ist vielmehr deshalb teilweise begründet und führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, weil das FG über das Klagebegehren der Kläger hinausgegangen ist (dazu unter 3.).

23 1. Das FG hat die laufenden Einkünfte der GbR zu Unrecht um einen Freibetrag gemäß § 14a Abs. 4 EStG in Höhe von 40.000 DM gekürzt. Denn über den Freibetrag gemäß § 14a Abs. 4 EStG ist nicht im Rahmen der Gewinnfeststellung der Mitunternehmerschaft, sondern im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Kläger zu entscheiden.

24 a) Veräußert oder entnimmt ein Steuerpflichtiger nach dem 31. Dezember 1979 und vor dem 1. Januar 2006 Teile des zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grund und Bodens, so wird der bei der Veräußerung oder der Entnahme entstehende Gewinn auf Antrag nur insoweit zur Einkommensteuer herangezogen, als er den Betrag von 61.800 € übersteigt (§ 14a Abs. 4 Satz 1 EStG). Satz 1 ist nur anzuwenden, wenn
(1) der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten oder der Grund und Boden innerhalb von zwölf Monaten nach der Veräußerung oder Entnahme in sachlichem Zusammenhang mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme zur Abfindung weichender Erben verwendet wird und
(2) das Einkommen des Steuerpflichtigen ohne Berücksichtigung des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme und des Freibetrags in dem dem Veranlagungszeitraum der Veräußerung oder Entnahme vorangegangenen Veranlagungszeitraum den Betrag von 18.000 € nicht überstiegen hat; bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammen veranlagt werden, erhöht sich der Betrag von 18.000 € auf 36.000 € (§ 14a Abs. 4 Satz 2 EStG).

25 Übersteigt das Einkommen den Betrag von 18.000 €, so vermindert sich der Betrag von 61.800 € nach Satz 1 je angefangene 250 € des übersteigenden Einkommens um 10.300 €; bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammen veranlagt werden und deren Einkommen den Betrag von 36.000 € übersteigt, vermindert sich der Betrag von 61.800 € nach Satz 1 je angefangene 500 € des übersteigenden Einkommens um 10.300 € (§ 14a Abs. 4 Satz 3 EStG).

26 b) Die Gewährung des Freibetrags knüpft danach tatbestandlich nicht nur an das Vorliegen eines Veräußerungs- oder Entnahmegewinns an, sondern neben dem Antrag auch an persönliche Merkmale des Steuerpflichtigen, hier die bestimmungsgemäße Verwendung des Veräußerungs- und/oder Entnahmegewinns für die in § 14a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 EStG genannten Zwecke sowie die Höhe des Einkommens gemäß § 2 Abs. 4 EStG, welches der Steuerpflichtige, dem der Veräußerungsgewinn bzw. der Entnahmegewinn zuzurechnen ist, in dem der Veräußerung oder Entnahme vorangegangenen Veranlagungszeitraum bezogen hat. Ob diese persönlichen Merkmale, insbesondere die Höhe des Einkommens, vorliegen und deshalb der Freibetrag gemäß § 14a Abs. 4 EStG zu gewähren ist, beruht damit auf Tatsachen, über deren Kenntnis regelmäßig nur das Wohnsitzfinanzamt desjenigen Feststellungsbeteiligten verfügt, dem der Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinn zuzurechnen ist. Über die Freibetragsgewährung ist daher bindend erst bei dessen Veranlagung zur Einkommensteuer, hier also bei der Einkommensteuerveranlagung des Klägers, zu entscheiden (ebenso Urteil des Niedersächsischen FG vom 13. Oktober 1997 IX 316/96, Entscheidungen der Finanzgerichte 1998, 258; vgl. auch BFH-Urteile in BFHE 147, 63, BStBl II 1986, 811, und vom 21. September 1995 IV R 1/95, BFHE 178, 444, BStBl II 1995, 893, jeweils zu § 16

Abs. 4 EStG, sowie BFH-Urteil vom 9. Dezember 2014 IV R 36/13, BFHE 248, 75, BStBl II 2015, 529, zu § 34 Abs. 3 EStG).

- 27** Lediglich die Höhe des Gewinns, der durch die Veräußerung oder Entnahme des land- und forstwirtschaftlichen Grund und Bodens entstanden ist, und die Verteilung dieses Gewinns auf die einzelnen Gesellschafter sind im Gewinnfeststellungsverfahren mit Bindungswirkung für die Einkommensteuerfestsetzung festzustellen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 178, 444, BStBl II 1995, 893, zu § 16 Abs. 4 EStG).
- 28** c) Ist danach im Rahmen der hier streitigen gesonderten und einheitlichen Feststellungen nicht über die Höhe und die Gewährung des Freibetrags gemäß § 14a Abs. 4 EStG zu entscheiden, hat der Senat auch nicht darüber zu entscheiden, ob die streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheide überhaupt eine --jedenfalls konkludente-- Feststellung zu der Höhe des Entnahmegewinns i.S. des § 14a Abs. 4 EStG enthalten und ob bei dieser Feststellung, wie das FG meint, entgegen des eindeutigen Wortlauts des § 14a Abs. 4 Satz 1 EStG nicht nur der auf den entnommenen Grund und Boden, sondern auch der auf die entnommenen Gebäude entfallende Gewinn zu berücksichtigen ist. Ebenso wenig hat der Senat darüber zu entscheiden, ob die Höhe des Entnahmegewinns bereits deshalb nicht festzustellen war, weil ein entsprechender Antrag des Klägers nicht vorlag.
- 29** 2. Die Revision ist gleichwohl im Ergebnis teilweise unbegründet und gemäß § 126 Abs. 2 und Abs. 4 FGO teilweise zurückzuweisen, weil sich die Entscheidung des FG teilweise aus anderen Gründen als richtig darstellt. Der Entnahmegewinn war bei der Feststellung der laufenden Einkünfte der GbR im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellungen für die Streitjahre überhaupt nicht zu berücksichtigen.
- 30** a) Ein Feststellungsbescheid fasst einzelne Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen zusammen, die, soweit sie eine rechtlich selbständige Würdigung enthalten und eines rechtlich selbständigen Schicksals fähig sind, selbständiger Gegenstand des Klagebegehrens sein können. Solche selbständige Feststellungen sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns, eines Veräußerungsgewinns oder eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung, sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 6. Februar 2014 IV R 19/10, BFHE 244, 379, BStBl II 2014, 522, und vom 16. April 2015 IV R 44/12, BFH/NV 2015, 1085).
- 31** b) Die von den Klägern angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide der Streitjahre enthalten hinsichtlich der im Streitfall allein streitigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nur die rechtlich selbständige Feststellung laufender Einkünfte und damit ausschließlich die Einkünfte, die von den Klägern in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit erzielt worden sind. Im Rahmen dieser Feststellung ist der Entnahmegewinn, der durch die Übertragung der Grundstücke an die T (Hofreite) entstanden ist, berücksichtigt worden.
- 32** aa) Die Feststellung der laufenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ist insoweit fehlerhaft, als dort der auf den Kläger entfallende Entnahmegewinn in die Berechnung mit eingeflossen ist. Die an T übertragenen Grundstücke (Hofreite) standen im Alleineigentum des Klägers, was zwischen den Beteiligten unstrittig ist. Die Grundstücke gehörten damit zum Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der GbR. Ein Entnahmegewinn hätte daher nur als dessen Sonderbetriebsgewinn, eine selbständig anfechtbare Feststellung (vgl. u.a. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 1085), im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung festgestellt werden können. Eine solche Feststellung enthalten die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide aber nicht. Zwar wurde der Entnahmegewinn dem Kläger in vollem Umfang als laufende Einkünfte zugerechnet. Die Gewinnverteilung, die ihrerseits eine selbständige Besteuerungsgrundlage darstellt (vgl. u.a. BFH-Urteil in BFHE 244, 379, BStBl II 2014, 522), kann jedoch nicht im Wege der Auslegung als Feststellung eines Sonderbetriebsgewinns umgedeutet werden.
- 33** bb) Die hier allein streitgegenständliche Feststellung der laufenden Einkünfte wäre daher grundsätzlich um den darin enthaltenen Entnahmegewinn zu kürzen. Die von dem FA eingelegte Revision kann insoweit daher keinen Erfolg haben.
- 34** 3. Die Revision des FA ist aber aus anderen Gründen teilweise begründet. Denn das FG ist mit seiner Entscheidung über das Klagebegehren der Kläger hinausgegangen (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO). Das FG-Urteil ist deshalb aufzuheben und die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide sind insoweit zu ändern (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 35** a) Das FA hat seine Revision auch auf die Verletzung materiellen Rechts gestützt. In einem solchen Fall muss der BFH das angefochtene Urteil in vollem Umfang auf die Verletzung revisiblen Rechts prüfen, ohne dabei an die vorgebrachten Revisionsgründe gebunden zu sein (BFH-Urteil vom 15. Oktober 1997 I R 42/97, BFHE 184, 444, BStBl II 1999, 316).

- 36** b) Die Kläger haben im erstinstanzlichen Verfahren (sinngemäß) beantragt, die Gewinnfeststellungsbescheide vom 2. Januar 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. September 2009 dahin zu ändern, dass für 2001 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 31.801,07 € und für 2002 in Höhe von 116.749,19 € festgestellt werden. Der Antrag basiert auf der Annahme der Kläger, dass die GbR ihren Betrieb im Jahr 2002 im Zusammenhang mit den Grundstücksübertragungen aufgegeben habe und dadurch ein Aufgabegewinn in Höhe von 100.021 € erzielt worden sei. Der Aufgabegewinn war neben den in beiden Streitjahren der Höhe nach zwischen den Beteiligten nicht streitigen laufenden Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG im Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 2002 festzustellen.
- 37** c) Das FG hat die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide dahin abgeändert, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Jahr 2001 in Höhe von 99.965,23 € und im Jahr 2002 in Höhe von 42.446 € festgestellt werden. Es hat seiner Entscheidung zunächst laufende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in derselben Höhe wie die Kläger zugrunde gelegt. Es ist jedoch von einer Entnahme eines Teils der Grundstücke und im Übrigen von einer unentgeltlichen Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG ausgegangen. Den Entnahmegewinn ermittelte es in Höhe von 223.618 DM und kürzte diesen um den Freibetrag gemäß § 14a Abs. 4 EStG in Höhe von 40.000 DM. Gemäß § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG berücksichtigte es den Entnahmegewinn in Höhe von 183.618 DM (= 93.882 €) zu 6/9 im Jahr 2001 und zu 3/9 im Jahr 2002.
- 38** d) Das Klagebegehren ist im Streitfall unter kumulativer Berücksichtigung des beide Gewinnfeststellungsbescheide betreffenden Klageantrags zu bestimmen. Denn die Berücksichtigung des Gewinns in dem einen oder anderen Gewinnfeststellungsbescheid hängt aufgrund der Gewinnzuordnungsregelung in § 4a Abs. 2 Nr. 1 Sätze 1 und 2 EStG allein von der rechtlichen Beurteilung des nämlichen Sachverhalts entweder als Entnahme oder als Betriebsaufgabe ab.
- 39** e) Davon ausgehend ist das FG in Höhe der Differenz von 100.021 € (erklärter Aufgabegewinn) zu 93.882 € (berücksichtigter Entnahmegewinn) = **6.139 €** über das Klagebegehren der Kläger hinausgegangen. Die Vorentscheidung war deshalb aufzuheben.
- 40** f) Die Sache ist spruchreif. Zutreffend hat das FG den laufenden Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres 1. Juli 2001 bis 31. März 2002 und damit auch den in diesem Wirtschaftsjahr (nach Ansicht des FG) angefallenen Entnahmegewinn gemäß § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG zu 6/9 im Gewinnfeststellungsbescheid 2001 und zu 3/9 im Gewinnfeststellungsbescheid 2002 berücksichtigt. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft waren daher in folgender Höhe festzustellen:

41 Gewinnfeststellungsbescheid 2001:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

lt. FG bisher: 99.965,23 €

zuzüglich 6/9 von 6.139 € = 4.092,66 €

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft neu: **104.057,89 €**

42 Gewinnfeststellungsbescheid 2002

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

lt. FG bisher: 42.446,00 €

zuzüglich 3/9 von 6.139 € = 2.046,34 €

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft neu: **44.492,34 €**

- 43** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, § 136 Abs. 2 FGO. Die Kosten des Revisionsverfahrens tragen die Kläger zu 30 % und das FA zu 70 %. Die Kosten des finanzgerichtlichen Verfahrens hat das FA zu tragen.

44 5. Der Senat entscheidet durch Urteil ohne mündliche Verhandlung, da die Beteiligten auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet haben (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de