

## Urteil vom 07. April 2016, IV R 38/13

### Generationen- und betriebsübergreifende Totalgewinnprognose bei Übertragung eines Forstbetriebs unter Nießbrauchsvorbehalt

BFH IV. Senat

EStG § 13, EStG § 15 Abs 2, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. November 2012, Az: 4 K 344/09

### Leitsätze

Bei einem Forstbetrieb ist die Totalgewinnprognose grundsätzlich generationenübergreifend über den Zeitraum der durchschnittlichen Umtriebszeit des darin vorherrschenden Baumbestands zu erstrecken. Dies gilt zugleich betriebsübergreifend auch dann, wenn der Forstbetrieb zunächst unter Nießbrauchsvorbehalt an die nächste Generation übertragen wird. Die Totalgewinnprognose ist dann ungeachtet der Entstehung zweier Forstbetriebe für einen fiktiven konsolidierten Forstbetrieb zu erstellen .

### Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 13. November 2012 4 K 344/09 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

### Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr 2004 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger war Eigentümer eines Hofes i.S. der Höfeordnung, der neben der Hofstelle land- und forstwirtschaftliche Flächen von etwa 86 ha umfasste. Von diesen Flächen entfielen ca. 31 ha auf Acker- und Grünlandflächen, die fremdverpachtet sind und waren, sowie ca. 55 ha auf Forstflächen, die der Kläger selbst bewirtschaftet.
- 2** Durch notariellen Hofübergabe- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vom ... 2002 übertrug der Kläger den Hof auf seinen Sohn S; er behielt sich jedoch auf Lebzeiten den unentgeltlichen Nießbrauch daran vor. Die Flächen bildeten am 30. Juni 2004 einen sog. Eigenjagdbezirk.
- 3** Auch nach der Hofübertragung ermittelte der Kläger den Gewinn aus der Bewirtschaftung der Forstflächen und der Verpachtung der landwirtschaftlichen Flächen durch Betriebsvermögensvergleich für das Normalwirtschaftsjahr für Landwirte (1. Juli bis 30. Juni). In den Wirtschaftsjahren 2002/2003 bis 2010/2011 ergaben sich Verluste von insgesamt ... €.
- 4** Im Streitjahr erklärte der Kläger einen Verlust in Höhe von ... €. Darin enthalten waren Pachteinnahmen für die landwirtschaftlichen Flächen von ... €. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger zunächst erklärungsgemäß.
- 5** Im Rahmen einer Außenprüfung legte der Kläger ein Gutachten vom ... 2006 vor. Darin wurde prognostiziert, es könne mit dem Forstbetrieb über den Zeitraum vom 1. Juli 2001 bis zum 30. Juni 2092 ein Totalgewinn von 798.020 € erzielt werden. Gleichwohl erkannte das FA den Verlust, soweit er auf die Forstflächen entfiel, mangels

Gewinnerzielungsabsicht nicht mehr an. Dabei bezog es sich im Wesentlichen auf die gutachterliche Stellungnahme des Forstsachverständigen der Oberfinanzdirektion. Mit geändertem Einkommensteuerbescheid vom ... 2007 erfasste das FA die Pachteinnahmen für die landwirtschaftlichen Flächen unter Berücksichtigung eines pauschalen Werbungskostenabzugs von 10 % als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

- 6 Mit Einspruchsentscheidung vom ... 2009 setzte das FA Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von ... € nur noch in Höhe von ... € an. Im Übrigen lehnte es die Anerkennung der mit dem Forstbetrieb zusammenhängenden Verluste weiterhin ab.
- 7 In dem anschließenden Klageverfahren legte der Kläger ein weiteres Gutachten vom ... 2012 vor, in dem die für die Jahre 2001 bis 2092 zu erwartenden Holzerlöse dekadenzbezogen aufgeschlüsselt werden.
- 8 Die Klage hatte gleichwohl keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) folgte dem FA, dass die von dem Kläger aus der Waldbewirtschaftung erklärten Verluste nicht als Einkünfte aus Forstwirtschaft zu erfassen seien. Dabei ging es davon aus, dass die Totalgewinnprognose für den Forstbetrieb negativ sei, da sie sich nur auf die (geschätzte) Dauer des dem Kläger in dem Hofübergabevertrag vorbehaltenen Nießbrauchs an den Forstflächen beziehe. Nach der von dem Kläger selbst vorgenommenen Berechnung würden nicht einmal die bis zum Jahr 2041 zu erwartenden Gewinne ausreichen, um die während der bisherigen Dauer des Nießbrauchs aufgelaufenen Verluste im Forstbetrieb von insgesamt ... € auszugleichen. Eine generationenübergreifende Totalgewinnprognose, die sich auf die Gesamtumtriebszeit des auf den Forstflächen vorhandenen Baumbestands beziehe, setze die Identität der Betriebe des Rechtsvorgängers und des Rechtsnachfolgers voraus. Eine Betriebsidentität liege im Streitfall nicht vor. Die Bestellung des Nießbrauchs an dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb habe zu der Entstehung von zwei Betrieben, einem ruhenden Eigentümerbetrieb und einem wirtschaftenden Betrieb in der Hand des Nießbrauchers, geführt. Mit dem Tod des Klägers gehe dessen "Nießbrauchsbetrieb", der nicht mit dem von S fortgeführten Betrieb identisch sei, unter. Der Kläger sei aufgrund der Einräumung des Vorbehaltsnießbrauchs auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Forstflächen geworden.
- 9 Der Kläger habe die auf den Forstbetrieb entfallenden Verluste auch nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen in Kauf genommen. So habe der Kläger das Jagdrecht in dem Eigenjagdbezirk selbst ausgeübt und für die Bewirtschaftung des Waldes wesentlich höhere Aufwendungen getätigt, als sie nach dem von ihm, dem Kläger, vorgelegten Gutachten vom ... 2006 erforderlich gewesen wären.
- 10 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 11 Bei einem Forstbetrieb müsse für die Totalgewinnprognose auf die gesamte Umtriebszeit des Holzbestands, also den Zeitraum von der Anpflanzung bis zur Holzernte, abgestellt werden. Da dieser Zeitraum häufig um die 100 Jahre betrage, könne es nicht schädlich sein, wenn die Holzernte und die damit zusammenhängenden Gewinne nicht während der Besitzzeit des Steuerpflichtigen, sondern erst bei seinem Rechtsnachfolger anfielen. Maßgebend sei daher ein objektbezogener Beurteilungszeitraum, der im Streitfall nicht auf die Zeit des Nießbrauchs reduziert werden könne. Anderenfalls würden Aufwendungen in der Aufbauphase eines Forstbetriebs, wie sie auch im Streitfall vorlägen, steuerlich nicht berücksichtigt, obwohl der Rechtsnachfolger die Gewinne der Holzernte ohne Abzug der vom Rechtsvorgänger getätigten Aufwendungen versteuern müsste.
- 12 Im Streitfall bestehe zudem die Besonderheit, dass der Kläger den Forstbetrieb bis zur Hofübergabe an S als Eigentümer und danach weiterhin als Nießbraucher bewirtschaftete. Erst mit seinem Tod gehe die Bewirtschaftung auf S über.
- 13 Die Kläger beantragen sinngemäß,  
die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 14 Das FA beantragt sinngemäß,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15 Es stützt sich im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Vorentscheidung und verweist auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 11. Oktober 2007 IV R 15/05 (BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465). Danach erstrecke sich der Totalgewinnprognosezeitraum nur dann über mehrere Generationen, wenn es sich um den nämlichen Forstbetrieb handele. Mit der Einräumung des Nießbrauchs seien im Streitfall zwei Forstbetriebe entstanden. Die

Totalgewinnprognose müsse daher auf den jeweiligen Betrieb, hier den Nießbrauchsbetrieb des Klägers, beschränkt bleiben.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht hat das FG für die Beurteilung des Vorliegens der Gewinnerzielungsabsicht nur auf den Zeitraum des Bestehens des forstwirtschaftlichen Betriebs während der Zeit des Nießbrauchs abgestellt (dazu unter 1.). Der vom FG festgestellte Sachverhalt reicht jedoch nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, ob der Kläger die forstwirtschaftliche Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt hat (dazu unter 2.).
- 17** 1. a) Gewinne und Verluste, die einem Steuerpflichtigen aus einer Betätigung erwachsen, sind nur dann bei der Bemessung seiner Einkommensteuer zu berücksichtigen, wenn sie sich einer der in § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) genannten Einkunftsarten zurechnen lassen. Deshalb setzt die Berücksichtigung der von dem Kläger geltend gemachten Verluste voraus, dass sie aus der Unterhaltung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs i.S. von § 13 Abs. 1 EStG entstanden sind. Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb erfordert eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird. Das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht als Voraussetzung für eine einkommensteuerrelevante betriebliche Tätigkeit ergibt sich aus § 15 Abs. 2 EStG, der auch auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i.S. des § 13 EStG anzuwenden ist (BFH-Urteile vom 25. November 2004 IV R 8/03, BFH/NV 2005, 854, und in BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465, m.w.N.).
- 18** b) Gewinnerzielungsabsicht ist das Bestreben, das Betriebsvermögen zu mehren und auf Dauer einen Totalgewinn zu erzielen (grundlegend Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c der Gründe). Angestrebt werden muss ein positives Ergebnis in der Regel zwischen Betriebsgründung und Betriebsbeendigung, und zwar aufgrund einer Betätigung, die, über eine größere Zahl von Jahren gesehen, auf die Erzielung positiver Ergebnisse hin angelegt ist (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c aa (2) der Gründe). Die Gewinn-/Einkünfterzielungsabsicht bestimmt sich dabei nach den Besonderheiten der jeweiligen Einkunftsart (BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 854, und in BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465).
- 19** c) An dieser Absicht fehlt es, wenn die Prognose des zu erwirtschaftenden Totalgewinns negativ ist und der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26. Februar 2004 IV R 43/02, BFHE 205, 243, BStBl II 2004, 455, und vom 17. November 2004 X R 62/01, BFHE 208, 522, BStBl II 2005, 336). Als innere Tatsache lässt sich die Gewinnerzielungsabsicht nur anhand äußerer Umstände feststellen. Einzelne Umstände können dabei einen Anscheinsbeweis liefern (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c bb der Gründe). Für die Beurteilung ist insbesondere von Bedeutung, ob der Betrieb bei objektiver Betrachtung nach seiner Art der Gestaltung der Betriebsführung und den gegebenen Ertragsaussichten einen "Totalgewinn" in dem beschriebenen Umfang erwarten lässt. Für diese Prognose können die Verhältnisse der bereits abgelaufenen Zeiträume wichtige Anhaltspunkte bieten. Ist danach bei objektiver Betrachtung ein positives Ergebnis nicht zu erwarten, kann der Steuerpflichtige gleichwohl nachweisen, dass er die objektiven Gegebenheiten verkannt und erwartet habe, dass zunächst angefallene Verluste im Laufe der weiteren Entwicklung des Betriebs durch Gewinne ausgeglichen würden und insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielt werden könne. Der Beweis, dass ein über Jahre hin mit Verlusten arbeitender Betrieb nicht mit der Absicht der Gewinnerzielung geführt wird, der Steuerpflichtige vielmehr aus nicht wirtschaftlichen, persönlichen Gründen diese ständige finanzielle Belastung trägt, kann aber in der Regel dann als erbracht gelten, wenn feststeht, dass der Betrieb nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird und nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen nicht nachhaltig mit Gewinnen arbeiten kann (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 854).
- 20** d) Diese Grundsätze hat das FG im Streitfall zu Recht auf den landwirtschaftlichen Verpachtungsbetrieb einerseits und den Forstbetrieb andererseits getrennt angewandt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 20. September 2007 IV R 20/05,

BFH/NV 2008, 532). Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig, weshalb der Senat von weiteren Ausführungen absieht.

- 21** e) Zu Unrecht hat das FG den Beurteilungszeitraum für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht für den Forstbetrieb und die damit verbundene Totalgewinnprognose aber auf die Dauer des Nießbrauchsverhältnisses beschränkt.
- 22** aa) Der für die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht maßgebliche erzielbare Totalgewinn setzt sich aus den in der Vergangenheit erzielten und künftig zu erwartenden laufenden Gewinnen/Verlusten und dem sich bei Betriebsbeendigung voraussichtlich ergebenden Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn/-verlust zusammen. Kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Betrieb veräußert wird, so ist der Schätzung des Totalgewinns ein (fiktiver) Aufgabegewinn/-verlust gemäß § 16 Abs. 3 EStG zu Grunde zu legen (BFH-Urteil in BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465).
- 23** bb) Der zeitliche Maßstab für die Beurteilung des Totalgewinns ergibt sich im Regelfall aus der Gesamtdauer der Betätigung. Feste zeitliche Vorgaben gibt es dabei nicht (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c bb (1) der Gründe). Der Zeitraum, innerhalb dessen ein positives Ergebnis erzielbar sein muss, ist stets einzelfallbezogen zu beurteilen (BFH-Urteil in BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465).
- 24** cc) Für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist regelmäßig davon auszugehen, dass die Totalgewinnperiode objektbezogen ist und deshalb mehr als eine Generation umfassen muss (BFH-Urteil vom 24. August 2000 IV R 46/99, BFHE 192, 542, BStBl II 2000, 674). Diese Rechtsprechung soll insbesondere den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Hofübergabeverträgen oder anderen Gestaltungen zur Hofübergabe an die nächste Generation (sog. Generationennachfolge) Rechnung tragen. Sie ist jedoch nicht dahin zu verstehen, dass die generationenübergreifende und damit objektive Sicht der Totalgewinnperiode faktisch zu einem zeitlich unbefristeten, weil mehrere Generationen umfassenden Beurteilungszeitraum führt. Vielmehr hat der Senat ausdrücklich darauf abgestellt, dass die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht gleichwohl notwendigerweise auf den einzelnen Steuerpflichtigen und damit primär auch auf dessen Betrieb bezogen ist. Die Einbeziehung der betrieblichen Betätigung des Rechtsnachfolgers in den Beurteilungszeitraum der Totalgewinnperiode hat der Senat insbesondere bei nachhaltig wirtschaftenden forstwirtschaftlichen Betrieben angenommen. Dort muss die lange Umtriebszeit zwischen Aufforstung und Ernte von oft mehr als 100 Jahren Berücksichtigung finden. Anderenfalls, also ohne eine generationenübergreifende Totalgewinnprognose, blieben insbesondere im Fall eines Neuaufbaus eines Forstbetriebs die Aufwendungen für die Anschaffung, Aufforstung und Durchforstung der Baumbestände steuerlich regelmäßig unberücksichtigt, da diesen angesichts der langen Zeitdauer bis zur Hiebsreife der Baumbestände beim investierenden Forstwirt keine entsprechenden Erträge gegenüberstehen. Die im Forstbetrieb aufgelaufenen Verluste werden daher jedenfalls im Fall der Neugründung eines Forstbetriebs regelmäßig nicht mehr von dem investierenden Forstwirt, sondern erst von der nachfolgenden Forstwirtgeneration durch Erträge kompensiert (vgl. BFH-Urteile in BFHE 192, 542, BStBl II 2000, 674, und in BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465). Ausgangspunkt dieser Rechtsprechung ist eine auf den konkreten Einzelfall bezogene wirtschaftliche Betrachtung, wenn bereits der aktuell zu beurteilende Steuerpflichtige die wirtschaftliche Grundlage des späteren Erfolgs in Form von positiven Einkünften bei seinem unentgeltlichen Rechtsnachfolger gelegt hat. Die Annahme einer generationenübergreifenden Totalgewinnperiode setzt daher auch die Identität der Betriebe des Rechtsvorgängers und des Rechtsnachfolgers voraus.
- 25** dd) Davon ausgehend ist bei einem Forstbetrieb eine generationenübergreifende Totalgewinnprognose grundsätzlich über den Zeitraum der durchschnittlichen Umtriebszeit des darin vorherrschenden Baumbestands zu erstrecken. Werden im Rahmen einer Betriebsgründung bzw. eines Betriebserwerbs bereits hergestellte Baumbestände erworben, ist der Prognosezeitraum regelmäßig nach dem Zeitpunkt des Erwerbs bis zur Hiebsreife der Baumbestände zu bemessen. Die generationenübergreifende Totalgewinnprognose ist auch dann geboten, wenn der Forstbetrieb im Rahmen der Generationennachfolge an einen Rechtsnachfolger übertragen wird, der Rechtsvorgänger sich aber an dem überlassenen Betrieb den unentgeltlichen Nießbrauch auf Lebenszeit vorbehält und die Totalgewinnprognose deshalb auch zu einer betriebsübergreifenden wird.
- 26** (1) Zwar hat die Bestellung des Nießbrauchs grundsätzlich zur Folge, dass zwei Forstbetriebe entstehen, ein ruhender in der Hand des nunmehrigen Eigentümers (und Nießbrauchsverpflichteten) und ein wirtschaftender in der Hand des Nießbrauchsberechtigten und bisherigen Eigentümers. So lange der neue Eigentümer und Nießbrauchsverpflichtete die Betriebsaufgabe nicht ausdrücklich erklärt, ist auch er Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Das Eigentum und die Bewirtschaftung fallen mithin auseinander. Der

forstwirtschaftliche Betrieb bleibt als selbständiger Organismus in der Hand des jetzt wirtschaftenden Nießbrauchers bestehen. Verkauft der Eigentümer im Fall der Nießbrauchsbestellung zum Betrieb gehörende Wirtschaftsgüter, sind die Gewinne aus der Veräußerung dem Eigentümer zuzurechnen (BFH-Urteil vom 26. Februar 1987 IV R 325/84, BFHE 150, 321, BStBl II 1987, 772).

- 27** (2) Die dargelegte doppelte Betriebsstruktur steht einer generationenübergreifenden Totalgewinnprognose indes nicht entgegen.
- 28** Denn der Rechtsnachfolger als neuer zivilrechtlicher Eigentümer erhält zunächst nur einen ruhenden Betrieb, hier einen ruhenden Forstbetrieb. Der wirtschaftende Betrieb geht erst mit der Beendigung des Nießbrauchs auf den Rechtsnachfolger über. Mit Ausnahme der Gewinne aus der Veräußerung von Anlagevermögen werden die Einkünfte aus Forstwirtschaft innerhalb derselben Betriebsstruktur weiterhin von dem bisherigen Eigentümer nunmehr als Nießbraucher erzielt. Im Ergebnis ist die Eigentumsübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt im Hinblick auf den wirtschaftenden Forstbetrieb steuerlich weitgehend irrelevant. Es besteht daher kein Grund, die bei einem Forstbetrieb grundsätzlich gebotene generationenübergreifende Totalgewinnprognose auf den Zeitraum des Nießbrauchs zu verkürzen. Steuerrechtlich macht es nämlich keinen Unterschied, ob der wirtschaftende Betrieb zusammen mit dem Eigentumsübergang oder erst zu einem späteren Zeitpunkt mit dem Wegfall des Nießbrauchs übertragen wird. Mit der Beendigung des Nießbrauchs fallen der ruhende Eigentümerbetrieb sowie der wirtschaftende Nießbrauchsbetrieb weg. Ab diesem Zeitpunkt wird der Forstbetrieb wieder in der ursprünglichen Form als aktiv bewirtschafteter Eigentumsbetrieb nunmehr vom Rechtsnachfolger fortgeführt. Im Ergebnis wird der während des Nießbrauchs in zwei Betriebe (ruhender Eigentümerbetrieb und aktiver Nießbrauchsbetrieb) aufgespaltene Forstbetrieb in der Person des Rechtsnachfolgers wiedervereinigt. Diese Vorgänge führen indes nicht zu einer Betriebsaufgabe, sondern zu einer steuerneutralen Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG (vgl. zu einem vorgeschalteten Pachtverhältnis im Rahmen der Generationennachfolge: BFH-Urteil vom 12. Dezember 2013 IV R 17/10, BFHE 244, 23, BStBl II 2014, 316).
- 29** (3) Die hiernach gebotene generationen- und betriebsübergreifende Betrachtung führt bei dem hier vorliegenden Forstbetrieb dazu, dass in die Totalgewinnprognose sämtliche Forstbetriebe, d.h. der ursprüngliche, wirtschaftende Eigentümerforstbetrieb des Klägers, der ruhende Eigentümerforstbetrieb des Rechtsnachfolgers des Klägers, der Nießbrauchsbetrieb des Klägers und der zukünftige wirtschaftende Eigentümerforstbetrieb des Rechtsnachfolgers, einzubeziehen sind. Soweit während der Zeit der Nießbrauchsbestellung zwei Betriebe existieren, sind diese im Rahmen der Totalgewinnprognose fiktiv zu konsolidieren. Dies hat zur Folge, dass etwaige Leistungsbeziehungen zwischen diesen Betrieben zur Ermittlung eines Totalgewinns eliminiert werden.
- 30** (4) Soweit der Entscheidung das von dem FG in Bezug genommene BFH-Urteil in BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465 entgegensteht, hält der Senat daran nicht mehr fest. Dort hatte der BFH entschieden, dass der Beurteilungszeitraum für die Totalgewinnprognose bei einem landwirtschaftlichen Pachtbetrieb sich nur auf die Dauer des Pachtverhältnisses erstrecke und dies auch dann gelte, wenn das Pachtverhältnis lediglich eine Vorstufe zu der später geplanten unentgeltlichen Hofübergabe sei. Ausgangspunkt dieser Rechtsprechung war, dass durch die Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebs zwei landwirtschaftliche Betriebe entstehen, nämlich ein wirtschaftender Pachtbetrieb und verpachtender Eigentumsbetrieb, und sich die wirtschaftliche Basis und die Kostenstruktur des Pachtbetriebs wegen des aufzuwendenden Pachtzinses maßgeblich von derjenigen des bisherigen Eigentumsbetriebs unterscheidet. Hieran hält der Senat aufgrund der obigen Ausführungen jedenfalls für den Fall nicht mehr fest, dass das Pachtverhältnis einen Forstbetrieb betrifft, es im Hinblick auf die spätere Generationennachfolge und damit als Vorstufe zu der später geplanten unentgeltlichen Hofübergabe vereinbart worden und das Pachtverhältnis unter Heranziehung der Fremdvergleichsgrundsätze steuerlich anzuerkennen ist. Auch insoweit ist nämlich eine Konsolidierung des wirtschaftenden Pachtbetriebs mit dem ruhenden Eigentümerverpachtungsbetrieb geboten mit der Folge, dass sich die Pachtaufwendungen und Pachteinahmen im Rahmen der für beide Betriebe einheitlichen Gewinnprognose neutralisieren.
- 31** (5) Nur klarstellend weist der Senat darauf hin, dass unbeschadet der einheitlichen Totalgewinnprognose durch die der unentgeltlichen Hof- bzw. Betriebsübergabe vorgeschaltete Verpachtung mit dem Pachtbetrieb forstwirtschaftliche Einkünfte und mit dem Verpachtungsbetrieb ohne die Erklärung einer Betriebsaufgabe ebenfalls forstwirtschaftliche Einkünfte oder aber im Fall einer erklärten Betriebsaufgabe Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden. Die vorstehenden Ausführungen gelten gleichermaßen bei der Vereinbarung eines unentgeltlichen Nießbrauchs, soweit der ruhende Eigentümerforstbetrieb neben dem wirtschaftenden Nießbrauchsbetrieb Erlöse aus der Veräußerung der nießbrauchsbelasteten Wirtschaftsgüter erzielt.

- 32** ee) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen, die Vorentscheidung war daher aufzuheben.
- 33** 2. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif. Das FG hat, ausgehend von seiner anderen Rechtsauffassung, noch keine Feststellungen dazu getroffen, wann der Kläger den Forstbetrieb aufgenommen hat und welche Umtriebszeit der dort vorherrschende und später hinzuerworbene Baumbestand (noch) aufweist. Sodann wird das FG zu klären haben, ob angesichts der sehr kostenintensiven Betriebsführung des Klägers in dem früheren Eigentümerbetrieb und in dem nunmehr von ihm bewirtschafteten Nießbrauchsbetrieb überhaupt erwartet werden konnte, dass die bis zum Streitjahr bereits aufgelaufenen hohen Verluste durch zu erwartende Gewinne aus Holzerlösen, die in zukünftigen Wirtschaftsjahren von ihm oder seinem Rechtsnachfolger zu erzielen sind, ausgeglichen werden können und der Forstbetrieb einen Totalgewinn erzielen kann. Da der Kläger über viele Wirtschaftsjahre die Kostenstruktur seines Forstbetriebs nicht an die tatsächlichen Gegebenheiten angepasst hat, ist im Rahmen der Totalgewinnprognose davon auszugehen, dass auch sein Rechtsnachfolger den Betrieb vergleichbar kostenintensiv weiterführen wird.
- 34** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)