

Urteil vom 19. Dezember 2019, VI R 53/16

Notwendiges Betriebsvermögen bei einem land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetrieb

ECLI:DE:BFH:2019:U.191219.VIR53.16.0

BFH VI. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 13 Abs 1, EStG § 4a Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 4a Abs 2 Nr 1 S 1, EStG § 22 Nr 2, EStG § 23, EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 13 Abs 1, EStG § 4a Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 4a Abs 2 Nr 1 S 1, EStG § 22 Nr 2, EStG § 23, EStG VZ 2008, EStG VZ 2009

vorgehend FG Köln, 20. September 2016, Az: 4 K 1927/15

Leitsätze

1. Ein vom Verpächter eines ruhenden land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs erworbenes verpachtetes landwirtschaftliches Grundstück ist nur dann dem notwendigen Betriebsvermögen des Verpachtungsbetriebs zuzuordnen, wenn es innerhalb eines überschaubaren Zeitraums (zwölf Monate) in das bestehende Pachtverhältnis des landwirtschaftlichen Betriebs bzw. bei parzellenweiser Verpachtung in eines der bestehenden Pachtverhältnisse einbezogen wird .
2. Ist eine Nutzung des hinzuerworbenen Grundstücks durch den Pächter des landwirtschaftlichen Betriebs bzw. bei parzellenweiser Verpachtung durch die Pächter der zu dem Betrieb gehörenden landwirtschaftlichen Grundstücke weder beabsichtigt noch innerhalb eines überschaubaren Zeitraums möglich, kann dieses durch eine geeignete Zuweisungsentscheidung dem gewillkürten Betriebsvermögen des Verpachtungsbetriebs zugeordnet werden .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 21.09.2016 - 4 K 1927/15 wegen Einkommensteuer 2008 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 21.09.2016 - 4 K 1927/15 wegen Einkommensteuer 2009 sowie die diesbezügliche Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 06.07.2015 aufgehoben und der Einkommensteuerbescheid 2009 des Beklagten vom 12.12.2004 dahingehend geändert, dass die Einkünfte der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft um 266.787 € herabgesetzt werden.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens wegen Einkommensteuer 2008 und die Kosten des gesamten Verfahrens wegen Einkommensteuer 2009 hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Ehegatten, die für die Streitjahre (2008 und 2009) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt worden sind.
- 2 Die Klägerin erzielte u.a. Einkünfte aus der parzellenweisen Verpachtung eines ruhenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Den land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetrieb hatte die Klägerin zum 01.01.1996 von ihrem Vater im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übernommen. Den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft ermittelte sie in den Streitjahren durch Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des

Einkommensteuergesetzes (EStG) jeweils für das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr vom 1. Mai bis 30. April.

- 3** Bereits im Jahr 1985 hatten die Eltern der Klägerin die Grundstücke Gemarkung ... --Grundstück 1-- und ... --Grundstück 2-- übertragen. Dabei handelte es sich um Grünlandflächen, die der beabsichtigten Erweiterung des Gewerbebetriebs des Klägers dienen sollten.
- 4** Nachdem eine gewerbliche Nutzung der Grundstücke 1 und 2 nicht möglich erschien, tauschte die Klägerin diese Grundstücke im Jahr 1986 gegen die im Eigentum Dritter stehenden Teilflächen aus den Parzellen ... --Grundstück 3-- und ... --Grundstück 4--. In dem Tauschvertrag war zugunsten der Klägerin ein dinglich gesichertes Rückübertragungsrecht an den Grundstücken 1 und 2 für den Fall vereinbart, dass diese bis zum 31.12.1999 in einem rechtskräftigen Bebauungsplan als Gewerbegebiet oder sonstiges Baugebiet ausgewiesen werden. Auf den Grundstücken 3 und 4 errichtete die Klägerin ein Betriebs- und Verwaltungsgebäude, das sie an den Kläger für dessen Gewerbebetrieb verpachtete.
- 5** Mit Wirkung zum 26.01.1996 erwarb die Klägerin das Grundstück 1 und eine aus dem Grundstück 2 abgetrennte Teilfläche --Grundstück 5-- zum Kaufpreis von 30.933 DM wieder zurück. Beide Grundstücke waren zu diesem Zeitpunkt an den Landwirt ... (B) verpachtet. Die Veräußerin verpflichtete sich im Übertragungsvertrag, das Pachtverhältnis bis August 1996 zu beenden. Die Klägerin verpflichtete sich, B die unentgeltliche Nutzung der Grundstücke bis zum Ablauf des Pachtverhältnisses zu gestatten. Tatsächlich gab B die Grundstücke 1 und 5 bereits im Mai 1996 frei. Die Grundstücke nutzte fortan u.a. der Ehemann für seinen Gewerbebetrieb.
- 6** Da der Kläger für den Aufwuchs keine Verwendung hatte, verpachtete die Klägerin die Grundstücke 1 und 5 ab Mai 1999 mit jährlicher Verlängerungsoption an den benachbarten Landwirt R. Zum 30.11.2008 kündigte die Klägerin das Pachtverhältnis. Während des Pachtverhältnisses war es dem Kläger weiterhin gestattet, die Grundstücke für seinen Gewerbebetrieb zu nutzen.
- 7** Die jährliche Pacht in Höhe von 325 DM bzw. 155 € erklärte die Klägerin in den Wirtschaftsjahren 1999/2000 bis 2008/2009 in voller Höhe als Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft.
- 8** Mit Vertrag vom 23.09.2008 verkaufte die Klägerin die Grundstücke 1 und 5 zu einem Kaufpreis von 850.000 €. Einen Veräußerungsgewinn erfasste sie bei der Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 nicht, da sie die Grundstücke ihrem Privatvermögen zuordnete.
- 9** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat nach einer Außenprüfung die Auffassung, die Grundstücke 1 und 5 seien mit Erwerb, spätestens im Mai 1999 in das Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs der Klägerin eingelegt worden. Unter Berücksichtigung des Teilwerts, welcher dem Wert des 1996 vereinbarten Kaufpreises entspreche, und weiterer Nebenkosten sei im Wirtschaftsjahr 2008/2009 ein der Höhe nach unstreitiger Gewinn von 800.361 € erzielt worden. Entsprechend dieser Rechtsauffassung erließ das FA gestützt auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung Änderungsbescheide zur Einkommensteuer für die Streitjahre.
- 10** Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage gab das Finanzgericht (FG) statt. Es setzte die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für das Jahr 2008 um 533.459 € und für das Jahr 2009 um 267.040 € herab. Die Grundstücke 1 und 5 (im Weiteren Grundstücke) seien weder dem notwendigen noch dem gewillkürten Betriebsvermögen des Verpachtungsbetriebs der Klägerin, sondern deren Privatvermögen zuzuordnen gewesen.
- 11** Dagegen richtet sich die Revision des FA.
- 12** Es beantragt,
das Urteil des FG Köln vom 21.09.2016 - 4 K 1927/15 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13** Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 14** Die Revision wegen Einkommensteuer 2008 ist unbegründet. Sie ist deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Grundstücke zu Recht dem Privatvermögen der Klägerin zugeordnet und den Gewinn aus deren Veräußerung nicht bei ihren Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (dazu unter 1.) und bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG erfasst (dazu unter 2.).
- 15** Die Revision wegen Einkommensteuer 2009 ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Änderung des Einkommensteuerbescheids 2009 vom 12.12.2014 in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat auch insoweit zu Recht den Gewinn aus der Veräußerung der Grundstücke nicht bei den Einkünften der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft und bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG erfasst. Es hat die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in dem Einkommensteuerbescheid 2009 jedoch fälschlicherweise um 267.040 € statt zutreffend um 266.787 € reduziert (dazu unter 3.).
- 16** 1. Der Gewinn aus der Veräußerung der Grundstücke war nicht bei der Gewinnermittlung für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 und mithin auch nicht anteilig bei den Einkünften der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG) im Jahr 2008 zu erfassen, da die Grundstücke weder dem notwendigen noch dem gewillkürten Betriebsvermögen, sondern dem Privatvermögen der Klägerin zuzuordnen waren.
- 17** a) Zum Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die aus betrieblicher Veranlassung angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden. Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver wirtschaftlicher und tatsächlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht. Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG) können solche des notwendigen oder des gewillkürten Betriebsvermögens sein (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.07.2011 - IV R 10/09, BFHE 234, 212, BStBl II 2012, 93, Rz 25, m.w.N.).
- 18** aa) Wirtschaftsgüter sind notwendiges Betriebsvermögen, wenn und soweit sie unmittelbar für eigene betriebliche Zwecke genutzt werden. Sie müssen objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sein. Das Wirtschaftsgut muss, wenn auch nicht unentbehrlich oder notwendig i.S. von "erforderlich", so doch in gewisser Weise auf den Betriebsablauf bezogen und ihm zu dienen bestimmt sein. Abzustellen ist auf die tatsächliche Zweckbestimmung, also die konkrete Funktion des Wirtschaftsguts im Betrieb. Die Bestimmung erfordert eine endgültige Funktionszuweisung; dies ist auch schon die abschließende Bestimmung, dass das Wirtschaftsgut in Zukunft betrieblich genutzt wird. An dieser Voraussetzung fehlt es, wenn der Einsatz des Wirtschaftsguts im Betrieb erst als möglich in Betracht kommt, aber noch nicht sicher ist (BFH-Urteil in BFHE 234, 212, BStBl II 2012, 93, Rz 26, m.w.N.).
- 19** bb) Wirtschaftsgüter können dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet werden, wenn sie in einem gewissen objektiven Zusammenhang zu dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind. Des Weiteren muss der Unternehmer seinen Zuordnungswillen klar bekunden (BFH-Urteil in BFHE 234, 212, BStBl II 2012, 93, Rz 27, m.w.N.).
- 20** b) Zum Betriebsvermögen einer aktiv bewirtschafteten Land- und Forstwirtschaft gehört demnach der vom Land- und Forstwirt bewirtschaftete Grund und Boden; er stellt die wesentliche Betriebsgrundlage dar. Von einem aktiv tätigen Landwirt zur eigenen Bewirtschaftung erworbene landwirtschaftliche Nutzflächen sind daher notwendiges Betriebsvermögen. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn die hinzuerworbenen Grundstücke noch verpachtet sind. Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen setzt in diesem Fall aber voraus, dass der Landwirt seinen Willen zur beabsichtigten eigenbetrieblichen Nutzung der erworbenen Grundstücke eindeutig bekundet und sich dieser Bewirtschaftungswille in einem überschaubaren Zeitraum, z.B. durch Kündigung der Pachtverhältnisse, auch tatsächlich verwirklichen lässt (BFH-Urteil in BFHE 234, 212, BStBl II 2012, 93, Rz 28).
- 21** c) Auch der Verpächter eines zunächst eigenbewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebs kann die Zusammensetzung des Betriebsvermögens seines fortgeführten (ruhenden) Betriebs --wie ein aktiv wirtschaftender Landwirt-- ändern. Wirtschaftsgüter, die der Verpächter für seinen verpachteten landwirtschaftlichen Betrieb neu anschafft und dem Pächter zur Nutzung im Rahmen des Pachtverhältnisses überlässt, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des verpachteten Betriebs (vgl. BFH-Urteil vom 26.03.1991 - VIII R 104/87, BFH/NV 1991, 671). Auch durch hinzukommende landwirtschaftliche Nutzflächen wird der Verpachtungsbetrieb unmittelbar erweitert und verstärkt. Nach Ablauf der Pachtzeit kann der Eigentümer (bzw. sein Rechtsnachfolger) den --vergrößerten-- Betrieb wieder selbst bewirtschaften. Eine vom Verpächter später hinzugekaufte landwirtschaftliche Nutzfläche wird daher notwendiges Betriebsvermögen des verpachteten Betriebs, wenn sie nach dem Erwerb in das bestehende

Pachtverhältnis einbezogen wird (BFH-Urteil vom 24.09.1998 - IV R 1/98, BFHE 187, 42, BStBl II 1999, 55). Ist sie im Zeitpunkt des Erwerbs noch an einen fremden Landwirt verpachtet, macht es keinen Unterschied, ob die Nutzfläche für die Verstärkung eines eigenbewirtschafteten oder eines verpachteten Betriebs erworben wird. Die Annahme notwendigen Betriebsvermögens setzt aber wie bei der Eigenbewirtschaftung voraus, dass das hinzuerworbene verpachtete Grundstück geeignet und endgültig dazu bestimmt ist, dem verpachteten landwirtschaftlichen Betrieb auf Dauer zu dienen (BFH-Urteil in BFHE 234, 212, BStBl II 2012, 93, Rz 30). Daneben muss eine Bewirtschaftung durch den Pächter des landwirtschaftlichen Betriebs in einem überschaubaren Zeitraum möglich sein (BFH-Urteil in BFHE 234, 212, BStBl II 2012, 93, Rz 30).

- 22** Zu Unrecht geht das FA davon aus, ein an einen Dritten verpachtetes landwirtschaftlich genutztes Grundstück, welches erst nach der Einstellung der aktiven Bewirtschaftung erworben worden sei, sei ohne weitere Zweckbestimmung des Betriebsinhabers immer dem notwendigen Betriebsvermögen dessen landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs zuzuordnen, auch wenn es nicht in die bestehenden Pachtverhältnisse einbezogen worden sei.
- 23** Eine derartige Zuordnung eines an einen dritten Landwirt verpachteten Grundstücks zum notwendigen Betriebsvermögen lässt sich --anders als das FA meint-- nicht aus der Rechtsprechung des BFH zum Verpächterwahlrecht ableiten, wonach der Fortbestand des zunächst aktiv bewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebs weder bei der Betriebsverpachtung im Ganzen (vgl. BFH-Urteil vom 13.11.1963 - GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124) noch bei der parzellenweise (Betriebs-)Verpachtung (BFH-Urteil vom 15.10.1987 - IV R 66/86, BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260) an die Erklärung der Betriebsfortführung geknüpft ist (so nun ausdrücklich auch § 16 Abs. 3b EStG).
- 24** Richtig ist, dass die Betriebsvermögenseigenschaft der Wirtschaftsgüter des ehemals aktiv bewirtschafteten Betriebs in dem ruhenden Betrieb --auch bei parzellenweiser Verpachtung-- unverändert fortbesteht. Dies bedeutet indes nicht, dass der Erwerb eines an einen Dritten verpachteten Grundstücks durch den Inhaber eines Verpachtungsbetriebs ebenso zu behandeln ist, wie der Erwerb eines nicht verpachteten, zur aktiven Bewirtschaftung vorgesehenen Grundstücks durch den Inhaber eines aktiv bewirtschafteten Betriebs. Gleich zu behandeln ist vielmehr der Erwerb eines verpachteten Grundstücks sowohl beim aktiven als auch beim ruhenden Betrieb. Insoweit kommt es für die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen bei beiden Betriebsformen, wie oben ausgeführt, darauf an, ob der Betriebsinhaber eine entsprechende Zweckbestimmung getroffen hat, wonach das erworbene verpachtete Grundstück dem (aktiven) Betrieb oder dem Verpachtungsbetrieb auf Dauer zu dienen bestimmt ist. Davon ist bei einem Verpachtungsbetrieb indes nur auszugehen, wenn das Grundstück in das oder bei parzellenweiser Verpachtung in eines der bestehenden Pachtverhältnisse einbezogen wird.
- 25** Die Ansicht des FA würde anderenfalls dazu führen, dass der Inhaber eines Verpachtungsbetriebs ein an einen Dritten verpachtetes, landwirtschaftlich genutztes Grundstück, obwohl er dieses nicht zum Einsatz im Pachtbetrieb und darüber hinaus auch nicht für eine zukünftige (wieder) aktive Bewirtschaftung des Betriebs vorgesehen hat, nicht im Privatvermögen erwerben könnte. Diese Option stünde dem Inhaber eines aktiv bewirtschafteten Betriebs aber --wohl auch nach Auffassung des FA-- zu. Der Inhaber eines Verpachtungsbetriebs würde mithin schlechter gestellt als der Inhaber eines aktiv bewirtschafteten Betriebs. Da der Verpachtungsbetrieb lediglich eine Unterbrechung des zuvor aktiv bewirtschafteten Betriebs darstellt, ist eine unterschiedliche Beurteilung des nämlichen Sachverhalts bei beiden Betriebsformen aber schon aus Gründen der Gleichbehandlung nicht gerechtfertigt.
- 26** d) Scheidet die Annahme notwendigen Betriebsvermögens eines an einen Dritten verpachteten Grundstücks aus, kann es, soweit eine eindeutige Zuweisung zum Verpachtungsbetrieb vorliegt, als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden (BFH-Urteil in BFHE 234, 212, BStBl II 2012, 93, Rz 31). Erwirbt der Inhaber eines landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs weitere an Dritte verpachtete landwirtschaftliche Grundstücke, die von vornherein nicht zur Verpachtung an den oder die Pächter des Verpachtungsbetriebs vorgesehen sind, kann er die hinzuerworbenen Grundstücke dem gewillkürten Betriebsvermögen zuordnen, da deren Eignung, den Betrieb dem Grunde nach zu fördern, regelmäßig zu bejahen ist. Für die Zuordnung des an Dritte verpachteten Grundstücks zum gewillkürten Betriebsvermögen des Verpachtungsbetriebs ist allerdings erforderlich, dass der Land- und Forstwirt seinen diesbezüglichen Zuordnungswillen klar und eindeutig bekundet. Ob eine eindeutige Zuordnungsentscheidung getroffen worden ist, ist eine Frage der konkreten Umstände des Einzelfalls. Deren Würdigung obliegt dem FG als Tatsacheninstanz, welches unter Einbeziehung und Gewichtung aller festgestellten tatsächlichen Verhältnisse im Rahmen einer Gesamtwürdigung seine Entscheidung zu treffen hat.

- 27** e) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG die streitigen Grundstücke im Ergebnis zu Recht weder dem notwendigen noch dem gewillkürten Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs der Klägerin zugeordnet.
- 28** aa) Die Grundstücke waren schon deshalb nicht dem notwendigen Betriebsvermögen des Verpachtungsbetriebs der Klägerin zuzuordnen, da sie nicht in die bestehenden Pachtverhältnisse einbezogen worden waren. Nach den insoweit unstrittigen Feststellungen des FG wurden die Grundstücke bis Mai 1996 vom Landwirt B und ab Mai 1996 zunächst nur von dem Ehemann für seinen Gewerbebetrieb genutzt. Ab Mai 1999 wurden die Grundstücke durch einen sich jährlich verlängernden Pachtvertrag an den Landwirt R verpachtet, wobei der Kläger die Grundstücke weiter für seine gewerblichen Zwecke nutzen konnte. Sowohl B als auch R waren ansonsten nicht Pächter eines der übrigen landwirtschaftlichen Grundstücke des Verpachtungsbetriebs.
- 29** bb) Auch die weitere Würdigung des FG, die Klägerin habe die Grundstücke nicht dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Es ist davon ausgegangen, die Klägerin habe die Grundstücke nicht zur Betriebserweiterung des Verpachtungsbetriebs, sondern nur im Hinblick auf deren mögliche Nutzung für den Gewerbebetrieb ihres Ehemanns erworben. Die Verpachtung an den Landwirt R habe nur eine Ertrag bringende Interimslösung dargestellt, die keine endgültige Funktionszuweisung zum Verpachtungsbetrieb beinhalte.
- 30** Für diese Würdigung hat es sich maßgeblich darauf gestützt, dass die Klägerin bereits die Grundstücke 1 und 2 nicht dem Verpachtungsbetrieb zugeordnet, sondern gegen Grundstücke eingetauscht habe, die der beabsichtigten Erweiterung des Gewerbebetriebs ihres Ehemanns (Kläger) dienen sollen. Auch nach dem teilweisen Rückerwerb der Grundstücke (1 und 5) habe dieser ursprüngliche Nutzungszweck fortbestanden. Die Klägerin habe weiterhin die Grundstücke für die Erweiterung des Gewerbebetriebs des Klägers nutzen wollen. Dies ergebe sich auch aus der diesbezüglichen Korrespondenz mit dem Amt für Wirtschaftsförderung und dem Bauamt der Stadt ... Erst als eine Nutzung der Grundstücke aus bauordnungsrechtlichen Gründen für den Gewerbebetrieb des Klägers endgültig nicht in Betracht gekommen sei, habe die Klägerin diese verkauft, was wiederum Rückschlüsse auf deren fehlende Zuordnung zu ihrem Land- und Forstwirtschaftsbetrieb zulasse.
- 31** Zusätzlich hat das FG berücksichtigt, dass die Grundstücke nicht im Anlageverzeichnis des Verpachtungsbetriebs aufgenommen worden waren und nach der in den hier maßgeblichen Streitzeiträumen vertretenen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung und ebenso der höchstrichterlichen Rechtsprechung ein Steuerpflichtiger, der --wie die Klägerin-- den Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelte, Wirtschaftsgüter, die nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehörten, nicht durch einen Willkürakt dem Betriebsvermögen zuordnen konnte (Änderung der Rechtsprechung erst mit BFH-Urteil vom 02.10.2003 - IV R 13/03, BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985).
- 32** Diese Würdigung des FG ist für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend, da sie Verstöße gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze nicht erkennen lässt. Angesichts der besonderen Umstände des Streitfalls hat das FG auch ohne Verstoß gegen die Denkgesetze der Erklärung der in den Wirtschaftsjahren 1999/2000 bis 2008/2009 erhaltenen Pachtzinsen für die Grundstücke als Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft keine maßgebliche Indizwirkung für eine Willkür der Grundstücke beigemessen.
- 33** 2. Zu Recht hat das FG einen Gewinn aus der Veräußerung der Grundstücke auch nicht gemäß § 22 Nr. 2 EStG bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG erfasst, da die Grundstücke außerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG veräußert worden sind. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig, weshalb der Senat von weiteren Ausführungen absieht.
- 34** 3. Aus den unter 1. und 2. genannten Gründen war der Gewinn aus der Veräußerung der Grundstücke ebenfalls nicht anteilig im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 bei den Einkünften der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG) und ebenso wenig bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG zu erfassen.
- 35** a) Das FG hat jedoch die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 zu Unrecht in Höhe eines anteiligen Veräußerungsgewinns von 267.040 € reduziert. Zutreffend sind die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft um einen anteiligen Veräußerungsgewinn in Höhe von 266.787 € zu mindern.
- 36** Der Veräußerungsgewinn aus dem Grundstücksverkauf beträgt unstrittig 800.361 €. Dieser Gewinn ist, was

ebenfalls zwischen den Beteiligten unstreitig ist, in der Gewinnermittlung für das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr 01.05.2008 bis 30.04.2009 zu erfassen. Gemäß § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG ist der Gewinn daher in Höhe von 4/12 (= 266.787 €) im Jahr 2009 zu berücksichtigen.

- 37** Zwar sind die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2009 um 267.040 € erhöht worden. Die Gewinnerhöhung in Höhe der Differenz von 253 € (267.040 € ./ 266.787 €) resultiert jedoch aus einer Gewinnkorrektur, die auf der fehlerhaften Berücksichtigung des von der Klägerin ermittelten Gewinns (vor der Betriebsprüfung) für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 gemäß § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG beruht (s. dazu die Erläuterungen und Berechnungen auf den Anlagen 2 und 3 zum Betriebsprüfungsbericht vom 28.08.2014). Diese Gewinnkorrektur steht zwischen den Beteiligten weder dem Grund noch der Höhe nach in Streit. Auch der Senat kann nicht erkennen, dass die Gewinnkorrektur insoweit zu Unrecht erfolgt ist, und sieht daher von weiteren Ausführungen ab.
- 38** b) Derselbe Berechnungsfehler ist dem FG bei der Herabsetzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2008 unterlaufen. Zutreffend wären die Einkünfte um 533.574 € (= 8/12 des Veräußerungsgewinns von 800.361 €) und nicht --wie vom FG tenoriert-- um 533.459 € herabzusetzen gewesen. Hier hat sich aufgrund der fehlerhaften Berücksichtigung des von der Klägerin ermittelten Gewinns (vor der Betriebsprüfung) für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 gemäß § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG eine Differenz zu ihren Gunsten in Höhe von 115 € ergeben. Eine entsprechende Gewinnkorrektur zugunsten der Klägerin scheidet allerdings aus, da sie gegen die Vorentscheidung keine Revision eingelegt hat.
- 39** 4. Die Kostenentscheidung wegen Einkommensteuer 2008 beruht auf § 135 Abs. 2 FGO und wegen Einkommensteuer 2009 auf § 135 Abs. 1, § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de