

Urteil vom 13. Dezember 2023, VI R 3/22

Gewinnerzielungsabsicht bei Einbringung eines land- und forstwirtschaftlichen Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2023:U.131223.VIR3.22.0

BFH VI. Senat

AO § 165 Abs 1 S 1, AO § 165 Abs 2 S 2, AO § 171 Abs 8 S 1, AO § 181 Abs 1 S 1, EStG § 2 Abs 1, EStG § 13, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 16 Abs 1, EStG § 16 Abs 2, EStG § 16 Abs 3, FGO § 110 Abs 1 S 1 Nr 1, UmwStG 2006 § 24, EStG § 2 Abs 1, EStG § 13, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 16 Abs 1, EStG § 16 Abs 2, EStG § 16 Abs 3, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 22. Dezember 2021, Az: 3 K 412/17

Leitsätze

1. Bringt ein Steuerpflichtiger sein land- und forstwirtschaftliches Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft zu Buchwerten nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes ein, so ist der zeitliche Maßstab für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht des Einzelunternehmens der Zeitraum von der Gründung bis zu dessen Einbringung in die Personengesellschaft.
2. Stille Reserven durch nicht realisierte Wertsteigerungen, mit deren Realisierung im Falle einer Betriebsveräußerung zu rechnen ist oder die im Falle einer Betriebsaufgabe zu steuerbaren Einkünften führen, sind zur Ermittlung des Totalgewinns oder -verlusts bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht auch dann anzusetzen, wenn sie nicht in einem bei Betriebsbeginn vorliegenden Betriebskonzept berücksichtigt worden sind.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 22.12.2021 - 3 K 412/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war von Beruf Kaufmann. Er erzielte neben den hier streitigen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen.
- 2 Ab dem Jahr 2002 erwarb der Kläger umfangreichen land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz, insbesondere das Gut. So erwarb er in den Jahren 2002 bis 2005 insgesamt ... ha Land zu einem Gesamtkaufpreis in Höhe von ... €. In den Jahren 2006 bis 2013 erwarb der Kläger weitere ... ha zu einem Gesamtkaufpreis in Höhe von ... € und in den Jahren 2014 und 2015 ... ha zu einem Gesamtkaufpreis in Höhe von ... €. Von der Gesamtfläche von ... ha waren ... ha Wald.
- 3 Laut einer Eröffnungsniederschrift vom 23.04.2003 beabsichtigte der Kläger, auf den erworbenen Flächen des Guts und gegebenenfalls weiter zu erwerbenden Flächen einen landwirtschaftlichen Betrieb einzurichten. Zuvor hatte der landwirtschaftliche Berater X unter dem 21.02.2003 eine "Übergabebewertung" und ein

"Bewirtschaftungskonzept für den Betrieb ..." erstellt. Das Bewirtschaftungskonzept enthielt keine Angaben zu voraussichtlichen Umsätzen und zur Ertragsentwicklung. Der landwirtschaftliche Sachverständige Dr. Y hatte unter dem 03.04.2003 eine Überprüfung des Übergabe- und Bewirtschaftungskonzepts des landwirtschaftlichen Beraters X verfasst. Auch diese Überprüfung enthielt weder Angaben zu voraussichtlichen Umsatzerlösen noch zur Gewinn- beziehungsweise Verlustentwicklung des Betriebs. Bisheriger und neuer Verwalter des Guts war der Diplom-Landwirt Herr Z.

- 4 Der Kläger gab am 09.06.2003 die steuerliche Anmeldung zur Erfassung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ab. Als Betriebsbeginn erklärte er den 23.04.2003. Für das laufende Kalenderjahr ging er von einem voraussichtlichen Umsatz in Höhe von ... € sowie einem voraussichtlichen Gewinn in Höhe von ... € aus, für das folgende Kalenderjahr von einem voraussichtlichen Umsatz in Höhe von ... € und einem voraussichtlichen Gewinn in Höhe von ... €.
- 5 Der Kläger war Gesellschafter und Geschäftsführer der ... GmbH. Die GmbH gewährte dem Kläger Darlehen in einem Gesamtvolumen von ... €. Zur Sicherung der Darlehen bestellte der Kläger Grundschulden an dem erworbenen Grundbesitz in Höhe von ... € nebst 2 % Zinsen. Die Darlehensmittel verwendete der Kläger im Wesentlichen für die Anschaffung des Guts, für den Erwerb weiterer Grundstücksflächen für das Gut, für die Anschaffung beweglicher Wirtschaftsgüter des Guts, für weitere Investitionen in das Gut und für sonstige Aufwendungen des Guts. Einen Teil der ausgereichten Darlehensmittel verwendete der Kläger für private Zwecke.
- 6 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 17.12.2015 (UR-Nr.: ... der Notarin Dr. A) errichtete der Kläger die ... GmbH & Co. KG (KG). Alleinige Komplementärin der KG war die ... Verwaltungs-GmbH (Verwaltungs-GmbH), deren alleiniger Geschäftsführer der Kläger war. Zwischen der GmbH als herrschendem Unternehmen und der Verwaltungs-GmbH als beherrschtem Unternehmen bestand ein Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag. Alleiniger Kommanditist der KG war der Kläger, der als Kommanditist ebenfalls zur Geschäftsführung und Vertretung der KG berufen war.
- 7 Mit dem vorgenannten notariell beurkundeten Vertrag brachte der Kläger mit Wirkung auf den 29.12.2015 des Weiteren sein land- und forstwirtschaftliches Einzelunternehmen in die KG ein und übertrug dieser den in den Jahren 2002 bis 2005 sowie 2014 und 2015 erworbenen Grundbesitz zur Größe von insgesamt ... ha handelsrechtlich zu Verkehrswerten. Hierfür erstellte ein Sachverständiger am 05.10.2016 ein Verkehrswertgutachten. Der Verkehrswert des übertragenen Grundbesitzes (nur der Acker- und Grünlandflächen) belief sich hiernach auf ... €. Den übrigen, in den Jahren 2006 bis 2013 vom Kläger erworbenen, Grundbesitz verpachtete dieser für eine jährliche Pacht in Höhe von ... € an die KG. Dieser Grundbesitz bildete Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der KG. Steuerlich erfolgte die Einbringung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in die KG zu Buchwerten gemäß § 24 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG).
- 8 In den folgenden Jahren erwarb die KG weitere ... ha land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte der KG als solche aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 13 des Einkommensteuergesetzes (EStG) fest.
- 9 Der Kläger selbst hatte bereits ab dem Kalenderjahr 2002 Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung abgegeben und dort (negative) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt. Den Gewinn für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr vom 01.07. eines Jahres bis zum 30.06. des Folgejahres ermittelte der Kläger nach § 4 Abs. 1 EStG.
- 10 Unter Berücksichtigung der im Jahr 2016 neu eingereichten Bilanzen für das land- und forstwirtschaftliche Einzelunternehmen des Klägers ergaben sich folgende Einkünfte:

<u>Jahr</u>	<u>Einkünfte in €</u>
2002	...
2003	...
2004	...
2005	...

2006	...
2007	...
2008	...
2009	...
2010	...
2011	...
2012	...
Zwischensumme	...
2013	...
2014	...
2015	...
Gesamt	...

11 Die KG erwirtschaftete in den Jahren ab 2016 folgende Einkünfte:

<u>Jahr</u>	<u>Einkünfte in €</u>
2016	...
2017	...
2018	...
2019	...
2020	...
Gesamt	...

12 Das FA stellte die Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft für die Jahre 2002 bis 2007 zunächst im Wesentlichen erklärungsgemäß fest. Die Bescheide ergingen vorläufig gemäß § 165 der Abgabenordnung (AO), weil die Gewinnerzielungsabsicht nicht abschließend beurteilt werden könne. Die Bescheide für die Jahre 2006 und 2007 ergingen zudem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

13 In den Jahren 2008 und 2009 führte das FA beim Kläger eine Außenprüfung für die Kalenderjahre 2002 bis 2006 durch, wobei sich die Prüfung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf die Wirtschaftsjahre vom 30.06.2003 bis zum 30.06.2007 erstreckte. Der Prüfer ging davon aus, dass die Gewinnerzielungsabsicht für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Klägers noch nicht abschließend beurteilt werden könne. Aufgrund seiner übrigen Feststellungen erließ das FA geänderte Feststellungsbescheide für die Jahre 2002 bis 2006. Der Kläger legte gegen die Änderungsbescheide und den erstmalig für 2007 erlassenen Feststellungsbescheid Einspruch ein und begehrte, die Vorläufigkeitsvermerke hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht betreffend die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aufzuheben. Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Das Urteil des FG wurde rechtskräftig, nachdem der Kläger die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision zurückgenommen hatte.

14 Das FA hob nach Anhörung des Klägers durch Bescheide vom 23.05.2016 sämtliche Feststellungsbescheide für die Streitjahre (2002 bis 2012) auf. Zur Begründung führte es aus, die Gewinnerzielungsabsicht des Klägers habe nicht

festgestellt werden können. Das FA wies die hiergegen erhobenen Einsprüche als unbegründet zurück. Die Klage hatte mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1037 veröffentlichten Gründen ebenfalls keinen Erfolg.

- 15** Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 16** Er beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG, die Einspruchsentscheidung vom 04.10.2017 sowie die Bescheide für 2002 bis 2012 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 23.05.2016 aufzuheben und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wie folgt gesondert festzustellen:
- ... € (2002), ... € (2003), ... € (2004),
... € (2005), ... € (2006), ... € (2007),
... € (2008), ... € (2009), ... € (2010),
... € (2011) und ... € (2012).
- 17** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG durfte mit der gegebenen Begründung die Gewinnerzielungsabsicht des Klägers nicht verneinen. Die Feststellungen der Vorinstanz reichen allerdings nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, ob der Kläger seine land- und forstwirtschaftliche Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben hat. Die Sache muss deshalb an die Vorinstanz zurückverwiesen werden.
- 19** 1. Das FA war verfahrensrechtlich befugt, die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre mit den angefochtenen Änderungsbescheiden aufzuheben.
- 20** a) Die geänderten Feststellungsbescheide waren vorläufig hinsichtlich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, weil die Gewinnerzielungsabsicht nicht abschließend beurteilt werden könne. Gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 AO kann eine Steuer insoweit vorläufig festgesetzt werden, als ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für ihre Entstehung eingetreten sind. § 165 Abs. 1 Satz 1 AO gilt für Gewinnfeststellungsbescheide entsprechend (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 04.09.2008 - IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335).
- 21** Im Streitfall hat das FA die Vorläufigkeitsvermerke mit hinreichender Deutlichkeit ausgesprochen. Die Begrenzung des Umfangs der Vorläufigkeit auf die erklärten Verluste aus Land- und Forstwirtschaft war mit der Ungewissheit hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht ausreichend umschrieben.
- 22** b) Die so erlassenen Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre sind formell bestandskräftig geworden. Der Kläger hatte lediglich die Gewinnfeststellungsbescheide für 2002 bis 2006 vom 14.09.2009 sowie den Gewinnfeststellungsbescheid für 2007 mit Einspruch und Klage im Hinblick auf die den Bescheiden seiner Auffassung nach zu Unrecht beigefügten Vorläufigkeitsvermerke angefochten. Das FG hat diese Klage jedoch mit Urteil vom 21.05.2015 - 3 K 484/12 rechtskräftig abgewiesen. Gemäß § 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO steht aufgrund dieses Urteils für die Beteiligten und den erkennenden Senat verbindlich fest, dass das FA die Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre 2002 bis 2007 rechtmäßig mit Vorläufigkeitsvermerken hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht versehen hat und die Ungewissheit über das Vorliegen oder Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht auch noch bis zum Erlass der zugrunde liegenden Einspruchsentscheidung vom 28.11.2012 fortbestand (zur Rechtskraftwirkung finanzgerichtlicher Urteile s.a. Senatsurteil vom 11.02.2021 - VI R 37/18, Rz 28 ff.). Für die Streitjahre 2008 bis 2012 muss der Senat aufgrund der formellen Bestandskraft der (später geänderten) Gewinnfeststellungsbescheide ebenfalls nicht (mehr) über die Rechtmäßigkeit der beigefügten Vorläufigkeitsvermerke entscheiden.

- 23** c) Im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Aufhebungsbescheide bestand die maßgebliche Ungewissheit, die zu den vorläufigen Gewinnfeststellungen geführt hat, nicht mehr fort.
- 24** Die Ungewissheit, ob ein Steuerpflichtiger mit Gewinnerzielungsabsicht tätig geworden ist oder ob Liebhaberei vorliegt, ist beseitigt, wenn die für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht maßgeblichen Hilfstatsachen festgestellt werden können und das FA davon positive Kenntnis hat (BFH-Urteil vom 04.09.2008 - IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335).
- 25** aa) Steuerrechtlich relevant sind die vom Kläger erklärten und vom FA vorläufig berücksichtigten Verluste aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG, die auf § 13 EStG entsprechend anwendbar sind (BFH-Urteil vom 30.08.2007 - IV R 12/05, BFH/NV 2008, 759) unter anderem nur dann, wenn ihnen ein Streben nach Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines Totalgewinns oder Totalüberschusses, das heißt eine Tätigkeit zugrunde liegt, die --über eine größere Zahl von Jahren gesehen-- auf die Erzielung positiver Einkünfte oder Überschüsse hin angelegt ist (s. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c aa (1)).
- 26** Dieses für den Tatbestand der Einkünfteerzielung notwendige Gewinnstreben kann als "innere" Tatsache nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c bb). Ungewissheit im Sinne des § 165 AO hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht ist daher nur dann und nur so lange gegeben, bis die für sie maßgeblichen Einzeltatsachen nicht mit der gebotenen Sicherheit festgestellt werden können. Letzteres war hier bei Erlass der angefochtenen Aufhebungsbescheide der Fall.
- 27** bb) Die Frage, ob trotz andauernder Erzielung von Verlusten Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, lässt sich in der Regel erst nach Ablauf eines längeren Zeitraums beantworten. Häufig wird sich erst dann herausstellen, auf welche äußeren Tatsachen es im Einzelfall ankommt und wie sie zu gewichten sind. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft --jedenfalls soweit ein landwirtschaftlicher Haupterwerbs(eigentums)betrieb betroffen ist-- die Totalgewinnprognose objektbezogen vorzunehmen und muss deshalb mehr als eine Generation umfassen (BFH-Urteile vom 24.08.2000 - IV R 46/99, BFHE 192, 542, BStBl II 2000, 674 und vom 30.08.2007 - IV R 12/05, BFH/NV 2008, 759; Senatsurteil vom 23.10.2018 - VI R 5/17, BFHE 262, 425, BStBl II 2019, 601, Rz 25). Davon ausgehend ist bei einem Forstbetrieb eine generationenübergreifende Totalgewinnprognose grundsätzlich über den Zeitraum der durchschnittlichen Umtriebszeit des darin vorherrschenden Baumbestands zu erstrecken (BFH-Urteil vom 07.04.2016 - IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765, Rz 25 und Senatsurteil vom 09.03.2017 - VI R 86/14, BFHE 257, 561, BStBl II 2017, 981, Rz 12). Werden im Rahmen einer Betriebsgründung oder eines Betriebserwerbs bereits hergestellte Baumbestände erworben, ist der Prognosezeitraum regelmäßig nach dem Zeitpunkt des Erwerbs bis zur Hiebsreife der Baumbestände zu bemessen (Senatsurteil vom 09.03.2017 - VI R 86/14, BFHE 257, 561, BStBl II 2017, 981, Rz 12, m.w.N.).
- 28** cc) Verkauft ein Unternehmer den Betrieb und hat das FA davon Kenntnis, ist die Ungewissheit über die Einkünfteerzielungsabsicht allerdings auch bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb beseitigt. Denn aus dem Verkauf folgt zwangsläufig, dass der Steuerpflichtige mit dem Betrieb in Zukunft keine Einkünfte mehr erzielen will. Die für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht maßgeblichen Hilfstatsachen müssen deshalb bis dahin entstanden sein; weitere Hilfstatsachen entstehen danach nicht mehr. Hat das FA Kenntnis von dem Verkauf erlangt, ist es daher in der Regel nicht (mehr) gehindert, die Tatbestandsmerkmale für die Steuerfestsetzung oder die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen festzustellen (BFH-Urteil vom 04.09.2008 - IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335).
- 29** dd) Im Streitfall hat der Kläger seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum 29.12.2015 entgeltlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die KG eingebracht und land- und forstwirtschaftliche Grundstücke an die KG verpachtet, so dass diese Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der KG geworden sind. Das FA hat hiervon nach Lage der Akten Anfang des Jahres 2016 Kenntnis erlangt.
- 30** Mit der Einbringung des klägerischen Betriebs in die KG und der (dauerhaften) Verpachtung der im Eigentum des Klägers verbliebenen Flächen an die KG hat der land- und forstwirtschaftliche (Eigentums-)Betrieb des Klägers sein Ende gefunden. Bei dem Betrieb des Klägers und desjenigen der KG handelt es sich --unbeschadet der Mitunternehmerstellung des Klägers bei der KG-- um zwei selbständige Betriebe.
- 31** Zwar ist bei der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) zu Buchwerten gemäß § 24 UmwStG die Gewinnerzielungsabsicht der Personengesellschaft nicht nach den

Grundsätzen der Neugründung eines Unternehmens zu beurteilen und die vor der Einbringung erzielten Verluste des Einzelunternehmens sind bei der Totalgewinnprognose der Personengesellschaft mit zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 11.02.2003 - VIII R 13/01, Leitsätze in juris). Im Streitfall ist aber nicht über die Gewinnerzielungsabsicht der Personengesellschaft (hier der KG), sondern allein über die Gewinnerzielungsabsicht des in die Personengesellschaft eingebrachten Einzelunternehmens des Klägers zu entscheiden. Letztere bedarf einer eigenständigen steuerlichen Beurteilung. Denn bei der Einbringung des Betriebs des Klägers in die KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten handelt es sich um ein Veräußerungsgeschäft, durch das das Einzelunternehmen des Klägers vollbeendet worden ist.

- 32** Bei dieser Sachlage war im Streitfall zum Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Aufhebungsbescheide vom 23.05.2016 die Ungewissheit über die Gewinnerzielungsabsicht des Klägers beseitigt. Das FA war folglich berechtigt und verpflichtet, über die Frage, ob der Kläger seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb --bis zu dessen Einbringung in die KG-- mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben hatte, zu entscheiden (§ 165 Abs. 2 Satz 2 AO).
- 33** Dieser Entscheidung lag vorliegend auch nicht lediglich eine veränderte rechtliche Beurteilung des Sachverhalts zugrunde, die der Finanzbehörde selbst dann keine Änderungsbefugnis nach § 165 AO eröffnet, wenn die Vorläufigkeitserklärung nicht angefochten wurde und der Bescheid daher unter Einschluss des Vorläufigkeitsvermerks bestandskräftig geworden ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 08.07.1998 - I B 111/97, BFHE 186 313, BStBl II 1998, 702, m.w.N.). Denn mit der Einbringung des Einzelunternehmens des Klägers in die KG war nicht nur eine Unsicherheit in der steuerrechtlichen Beurteilung eines feststehenden Sachverhalts entfallen. Vielmehr ist aufgrund der Einbringung auch eine Änderung des Sachverhalts eingetreten, durch die die tatsächliche Ungewissheit über die Gewinnerzielungsabsicht selbst entfallen ist.
- 34** d) Die Festsetzungsfrist (§ 171 Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO) war bei Erlass der angefochtenen Aufhebungsbescheide noch nicht abgelaufen. Da hierüber zwischen den Beteiligten kein Streit besteht, sieht der Senat insoweit von einer weiteren Begründung ab.
- 35** 2. Das FG hat jedoch zu Unrecht entschieden, dass das FA auch materiell berechtigt war, die Gewinnfeststellungen für die Streitjahre durch die angefochtenen Bescheide aufzuheben.
- 36** 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 EStG genannten Einkunftsarten, hier den Einkünften aus § 13 EStG, zurechnen lassen.
- 37** Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb erfordert eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird (Senatsurteile vom 09.03.2017 - VI R 86/14, BFHE 257, 561, BStBl II 2017, 981, Rz 10, m.w.N. und vom 23.10.2018 - VI R 5/17, BFHE 262, 425, BStBl II 2019, 601, Rz 20).
- 38** b) Gewinnerzielungsabsicht ist das Bestreben, das Betriebsvermögen zu mehren und auf Dauer einen Totalgewinn zu erzielen (grundlegend Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c). 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 vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c aa). Die Gewinnerzielungsabsicht bestimmt sich dabei nach den Besonderheiten der jeweiligen Einkunftsart (z.B. Senatsurteile vom 09.03.2017 - VI R 86/14, BFHE 257, 561, BStBl II 2017, 981, Rz 12 und vom 23.10.2018 - VI R 5/17, BFHE 262, 425, BStBl II 2019, 601, Rz 21).
- 39** c) An der Absicht Gewinn zu erzielen 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, z.B. BFH-Urteile vom 26.02.2004 - IV R 43/02, BFHE 205, 243, BStBl II 2004, 455; vom 17.11.2004 - X R 62/01, BFHE 208, 522, BStBl II 2005, 336 und vom 23.08.2017 - X R 27/16, Rz 16). 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 vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c bb). 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 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 (Senatsurteil vom 23.10.2018 - VI R 5/17, BFHE 262, 425, BStBl II 2019, 601, Rz 22, m.w.N.).

- 40** d) Der für die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht maßgebliche Totalgewinn setzt sich aus den in der Vergangenheit erzielten und künftig zu erwartenden laufenden Gewinnen/Verlusten und dem sich bei Betriebsbeendigung voraussichtlich ergebenden Veräußerungs- beziehungsweise Aufgabegewinn/-verlust zusammen. Maßgebend für die Bestimmung des Totalgewinns ist allein der steuerliche Gewinn; auf die nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten ermittelten Periodenergebnisse kommt es nicht an (BFH-Urteil vom 17.03.2010 - IV R 60/07, Rz 27, m.w.N.). Einzubeziehen sind steuerbare Veräußerungs- und Aufgabegewinne, auch soweit sie steuerfrei sind (BFH-Urteil vom 18.09.1996 - I R 69/95, BFH/NV 1997, 408, unter II.3.d) und somit auch die im steuerlichen Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven (s. BFH-Urteile vom 25.11.2004 - IV R 8/03, BFH/NV 2005, 854 und vom 30.08.2007 - IV R 12/05, BFH/NV 2008, 759, unter II.1.d). 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 zugrunde zu legen (BFH-Urteil vom 11.10.2007 - IV R 15/05, BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465 und Senatsurteil vom 23.10.2018 - VI R 5/17, BFHE 262, 425, BStBl II 2019, 601, Rz 23).
- 41** e) 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 vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c bb (1)). Der Zeitraum, innerhalb dessen ein positives Ergebnis erzielbar sein muss, ist stets einzelfallbezogen zu beurteilen (BFH-Urteil vom 11.10.2007 - IV R 15/05, BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465 und Senatsurteil vom 23.10.2018 - VI R 5/17, BFHE 262, 425, BStBl II 2019, 601, Rz 24).
- 42** 3. Nach diesen Maßstäben kann das Urteil des FG keinen Bestand haben.
- 43** a) Die Vorinstanz hat bereits nicht berücksichtigt, dass der Kläger mit seinem Betrieb nicht nur Landwirtschaft, sondern in einem erheblichen Umfang auch Forstwirtschaft betrieben hat. Nach dem vom FG bindend festgestellten Sachverhalt (§ 118 Abs. 2 FGO) entfielen auf die vom Kläger angeschaffte Gesamtfläche von ... ha insgesamt ... ha auf Wald.
- 44** aa) Nach der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, ist die Frage der Gewinnerzielungsabsicht --und damit die Frage der Liebhaberei-- für einen Betrieb der Landwirtschaft einerseits und für einen Betrieb der Forstwirtschaft andererseits grundsätzlich getrennt zu prüfen und zu entscheiden (s. BFH-Urteil vom 13.12.1990 - IV R 1/89, BFHE 163, 418, BStBl II 1991, 452).
- 45** Eine Forstwirtschaft und eine Landwirtschaft können sowohl von ihrer Größe und ihrer Produktion her zwei sachlich selbständige Betriebe darstellen, die für sich gesehen in der Hand eines berufsmäßigen Landwirts beziehungsweise Forstwirts allein lebensfähig sind. Ihre Zusammenfassung in einer Hand ergibt sich dann weniger aus betriebswirtschaftlichen Zwängen, sondern beruht vielmehr vorrangig auf Gründen, die in der Person des Betriebsinhabers liegen.
- 46** Die Landwirtschaft, deren Produktion durch Fruchtziehung und Ernte sich infolge ihrer Abhängigkeit von den Jahreszeiten in jährlichen Zyklen vollzieht, und die Forstwirtschaft, deren Fruchtziehung erst nach vielen Jahrzehnten zu einem Ernteertrag führen kann, haben als Betrieb außer dem Grund und Boden als Produktionsgrundlage nur wenig gemeinsam. Betriebswirtschaftlich handelt es sich um völlig unterschiedliche Betriebszweige, deren Arbeitsweise, Arbeitsmittel und Produktionserzeugnisse einerseits und Absatzmarkt und Gewinnaussichten andererseits nicht vergleichbar sind. Auch die allgemeine Wirtschafts- und Konjunkturlage in beiden Bereichen haben nichts miteinander zu tun. Landwirt und Forstwirt sind daher einschließlich ihrer Ausbildung verschiedene Berufszweige (BFH-Urteil vom 13.12.1990 - IV R 1/89, BFHE 163, 418, BStBl II 1991, 452).
- 47** Daraus ergibt sich, dass die Frage der Möglichkeit der Gewinnerzielung auch im Sinne eines Totalgewinns über längere Zeitspannen hinweg in beiden Betriebszweigen (Teilbetrieben) nach nicht vergleichbaren Kriterien beurteilt werden muss. Das folgt schon daraus, dass bei einem großen Forst als Nachhaltsbetrieb mit gegebenenfalls

wertvollem Baumbestand wegen der in diesem Bestand steckenden stillen Reserven die Möglichkeit der Erzielung eines Totalgewinns kaum in Frage gestellt werden kann, auch wenn mehrere Jahre hindurch keine Gewinne erzielt werden. Jahresergebnisse sind in diesem Zusammenhang bei einem Forstbetrieb für sich betrachtet allein nicht aussagekräftig (BFH-Urteil vom 13.12.1990 - IV R 1/89, BFHE 163, 418, BStBl II 1991, 452).

- 48** bb) Eine einheitliche Prüfung und Entscheidung der Frage der Gewinnerzielungsabsicht, wie sie das FG getroffen hat, ist aus den dargelegten Gründen bei derart selbständigen (Teil-)Betrieben der Landwirtschaft einerseits und der Forstwirtschaft andererseits von der Sache her betriebswirtschaftlich nicht sinnvoll und steuerrechtlich nicht möglich.
- 49** Dies hat das FG verkannt. Es hat nicht in Betracht gezogen, dass es sich bei den ... ha großen Waldflächen des Klägers um einen selbständigen (Teil-)Betrieb handeln kann, der in Bezug auf die Gewinnerzielungsabsicht einer gesonderten Betrachtung bedarf. So hat der erkennende Senat für einen sehr viel kleineren Forst von lediglich 7,5 ha bereits entschieden, dass es sich hierbei um einen steuerlich zu berücksichtigenden Forstbetrieb handeln kann. Denn auch derjenige, der eine größere Forstfläche mit einem mit Nutzhölzern aufgeforsteten und schon herangewachsenen, aber noch nicht schlagreifen Waldbestand erwirbt, den Baumbestand dann ohne Arbeitsaufwand sich selbst überlässt, ohne Bestandspflege zu treiben, und nach einigen Jahren das Forstgrundstück veräußert, wird allein dadurch zum Forstwirt, dass er einen Wald erworben hat, der seiner Beschaffenheit nach einen aussetzenden forstwirtschaftlichen Betrieb darstellt und dessen Wertsteigerung durch den natürlichen Aufwuchs ihm als zunächst nicht realisierter Gewinn zufällt (s. Senatsurteil vom 09.03.2017 - VI R 86/14, BFHE 257, 561, BStBl II 2017, 981, Rz 17, m.w.N.).
- 50** cc) Bei dieser Rechtslage hätte es sich dem FG aufdrängen müssen, nähere Feststellungen zu dem klägerischen Forst zu treffen. Indessen fehlen jegliche Feststellungen des FG zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens der Forstflächen sowie zu den Baumbeständen, zu Baumarten, zur Umtriebszeit, zum Alter der Bäume und zur Hiebsreife. Desgleichen hat das FG keinerlei Feststellungen dazu getroffen, in welchem Umfang die vom Kläger geltend gemachten Betriebsausgaben auf die Forstwirtschaft entfielen. Bei dieser Sachlage kann der Senat nicht abschließend beurteilen, ob es sich bei dem Forst des Klägers um einen gegenüber der Landwirtschaft selbständigen Betriebsteil handelte, wovon allerdings schon angesichts der Größe der Waldfläche auszugehen sein dürfte. Ebenso wenig lässt sich den Feststellungen des FG entnehmen, welche Periodenergebnisse der Kläger mit dem Forst erzielt hat und ob aus der vom Kläger betriebenen Forstwirtschaft ein Totalgewinn oder ein Totalverlust zu erwarten war beziehungsweise eingetreten ist.
- 51** Bei der Ermittlung des Totalgewinns oder -verlusts ist in den Blick zu nehmen, dass hinsichtlich des (Prognose-)Zeitraums auch in Bezug auf die nicht hiebsreifen Bestände nicht auf die Umtriebszeit sondern auf den Zeitpunkt der Einbringung dieser Bestände in die KG abzustellen ist. Dem vom FG durch Inbezugnahme festgestellten Gesellschafts- und Übertragungsvertrag kann entnommen werden, dass zu dem an die KG übereigneten und an diese (dauerhaft) zur Nutzung überlassenen Grundbesitz auch die Waldgrundstücke des Klägers gehörten.
- 52** Aus der Einbringung der Forstflächen in die KG als (Sonder-)Betriebsvermögen folgt zwangsläufig, dass der Kläger als Einzelunternehmer mit der Forstwirtschaft ab diesem Zeitpunkt keine Einkünfte mehr erzielen wollte. Damit steht --wie bereits dargelegt-- des Weiteren fest, ob der Kläger --das Vorliegen eines Forst(teil-)betriebs unterstellt-- mit der Forstwirtschaft letztlich einen Totalgewinn oder einen Totalverlust erzielt hat.
- 53** dd) Im zweiten Rechtsgang wird das FG nach Maßgabe der vorgenannten Grundsätze zu untersuchen haben, ob der Kläger in den Streitjahren einen forstwirtschaftlichen (Teil-)Betrieb unterhalten hat. Sollte dies der Fall gewesen sein, wovon auszugehen sein dürfte, wird das FG ferner festzustellen haben, ob dieser Betrieb von seiner Eröffnung bis zur Einbringung der Waldgrundstücke in das Betriebs- und Sonderbetriebsvermögen einen Totalgewinn oder einen Totalverlust erwirtschaftet hat. Dabei hat das FG nicht nur die laufenden Periodenergebnisse, soweit sie auf die Forstwirtschaft entfallen, zu berücksichtigen. Es wird darüber hinaus auch die in den Forstflächen und in den Beständen vorhandenen stillen Reserven einzubeziehen haben (s. dazu unter II.3.c), zu deren Ermittlung es sich gegebenenfalls sachverständiger Hilfe bedienen kann.
- 54** Sofern der Kläger im Bereich der Forstwirtschaft nach alledem einen Totalverlust erzielt haben sollte, wird die Vorinstanz nach Maßgabe der oben dargelegten Grundsätze (s. dazu unter II.2.c) ferner zu prüfen haben, ob und --falls ja-- für welche Streitjahre die Gewinnerzielungsabsicht des Klägers dennoch vorlag und die Berücksichtigung der Verluste deshalb geboten ist.
- 55** b) Aus dem zuvor Dargelegten ergibt sich des Weiteren, dass die Vorinstanz --das Vorliegen eines

forstwirtschaftlichen (Teil-)Betriebs unterstellt-- zur Ermittlung der Gewinnerzielungsabsicht des Klägers auch die Einkünfte des landwirtschaftlichen (Teil-)Betriebs neu festzustellen hat.

- 56** Ebenso wie hinsichtlich des Forstbetriebs ist auch in Bezug auf die Landwirtschaft mit der Einbringung der landwirtschaftlichen Grundstücke in das Betriebsvermögen der KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und mit der Einbringung des der KG zur Nutzung überlassenen landwirtschaftlichen Grundbesitzes in das Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der KG der landwirtschaftliche Betrieb des Klägers beendet worden. Der Totalgewinn beziehungsweise -verlust des landwirtschaftlichen Betriebs ist bis zu diesem Zeitpunkt zu ermitteln.
- 57** c) Dabei sind die im Betrieb vorhandenen stillen Reserven ebenso wie bei der Forstwirtschaft einzubeziehen.
- 58** aa) Dem steht zunächst nicht entgegen, dass die Einbringung des Betriebsvermögens in die KG gemäß § 24 UmwStG zum Buchwert erfolgte. Zwar hatte der Kläger aus diesem Grund keinen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 und 2 EStG zu versteuern. Aufgrund der für den Kläger gebildeten negativen Ergänzungsbilanz werden ihm die in der Ergänzungsbilanz neutralisierten stillen Reserven der Gesamthand jedoch persönlich über die Jahre als Gewinn (niedrigere Absetzung für Abnutzung beziehungsweise höhere Veräußerungsgewinne) zu 100 % zugerechnet. Es ergibt sich bezogen auf den Kläger als Einbringenden daher eine über die Jahre verteilte Gewinnrealisierung trotz Rechtsnachfolge auf Ebene der übernehmenden Personengesellschaft und trotz der zunächst gewinnneutralen Buchwerteinbringung.
- 59** bb) Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ist die Berücksichtigung der stillen Reserven auch nicht davon abhängig, ob sie "in einem bei Betriebsbeginn vorliegenden Betriebskonzept ... berücksichtigt" oder "in nachprüfbarer Weise bei Betriebsbeginn festgehalten" worden sind. Zwar dürfen rein spekulative stille Reserven nicht angesetzt werden. Stille Reserven durch nicht realisierte Wertsteigerungen, mit deren Realisierung im Falle einer Betriebsveräußerung zu rechnen ist oder die im Falle einer Betriebsaufgabe zu steuerbaren Einkünften führen, sind nach der oben bereits dargelegten, ständigen Rechtsprechung des BFH zur Ermittlung des Totalgewinns oder -verlusts bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht aber anzusetzen. Dies ist bei einem landwirtschaftlichen Betrieb auch nicht davon abhängig, ob die stillen Reserven durch die eigentliche landwirtschaftliche Tätigkeit gebildet werden.
- 60** Die im Rahmen einer zukünftigen Betriebsveräußerung (oder Betriebsaufgabe) zu berücksichtigenden stillen Reserven können bei Betriebsbeginn regelmäßig schon denklogisch nicht "in nachprüfbarer Weise ... festgehalten" werden. Dem Steuerpflichtigen ist es in der Regel gar nicht möglich dafür zu sorgen, dass "bei Betriebseröffnung die zukünftige Bildung stiller Reserven quantifiziert und dokumentiert" wird, wie es die Vorinstanz für deren Berücksichtigung bei der Ermittlung des Totalgewinns gefordert hat.
- 61** Aus dem vom FG für seine Auffassung herangezogenen BFH-Urteil vom 30.08.2007 - IV R 12/05 (BFH/NV 2008, 759, unter II.2.a) ergibt sich nichts Gegenteiliges. Der dem vorgenannten BFH-Urteil zugrunde liegende Sachverhalt war dadurch gekennzeichnet, dass angeblich bereits mit der Herstellung verschiedener Gebäude zu Beginn des Betriebs stille Reserven gebildet worden seien und mit dem im Übrigen dauerdefizitären Betrieb ein Totalgewinn von den Steuerpflichtigen nur dadurch angestrebt worden war, dass diese stillen Reserven durch eine (fiktive) Veräußerung beziehungsweise Entnahme aufgedeckt werden sollten.
- 62** Zwar erwies sich auch der Betrieb des Klägers im Streitfall von seiner Gründung bis zu seiner Einbringung in die KG in Bezug auf die laufenden Ergebnisse als dauerhaft defizitär. Anders als in dem vom BFH mit Urteil vom 30.08.2007 - IV R 12/05 (BFH/NV 2008, 759) entschiedenen Fall hat der Kläger im Streitfall einen Totalgewinn allerdings nicht durch angeblich bereits bei der Anschaffung der Grundstücke (und Gebäude) vorhandene stille Reserven angestrebt. Vielmehr wollte der Kläger nach seinem Vortrag eine Betriebsvermögensmehrung dadurch erzielen, dass sich stille Reserven im Laufe der Zeit aufgrund steigender Immobilienpreise erst bilden sollten. Bereits aus den Stellungnahmen des Klägers im Rahmen der für die Wirtschaftsjahre vom 30.06.2003 bis 30.06.2007 durchgeführten Außenprüfung ergibt sich, dass der Kläger schon zum Zeitpunkt der Aufnahme seiner land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit ein entsprechendes Betriebskonzept verfolgt hat, wie sich beispielhaft der Stellungnahme vom 27.01.2009 nebst Anlagen entnehmen lässt. Dass nennenswerte stille Reserven bereits bei Anschaffung des Betriebsvermögens vorhanden waren, die dann zum Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht auch hätten dokumentiert werden können, hat der Kläger selbst nicht behauptet.
- 63** Im Übrigen hat der BFH in seinem Urteil vom 30.08.2007 - IV R 12/05 (BFH/NV 2008, 759) die Gewinnerzielungsabsicht der dortigen Kläger und die Berücksichtigung etwaiger stiller Reserven nicht aufgrund eines bei Betriebsbeginn nicht hinreichend dokumentierten Betriebskonzepts verneint, sondern die nicht entscheidungsreife Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen, damit diese unter anderem noch feststellte, "ob und

in welcher Höhe die ... [Steuerpflichtigen] zum Zeitpunkt der Aufnahme der landwirtschaftlichen Tätigkeit davon ausgehen konnten, dass der Verkehrswert der Gebäude die Herstellungskosten übersteigt" und "welches Betriebskonzept die ... [Steuerpflichtigen] ursprünglich verfolgt haben".

- 64** d) Sollte das FG im zweiten Rechtsgang zu der Auffassung gelangen, dass der Kläger mit seinem landwirtschaftlichen (Teil-)Betrieb auch unter Berücksichtigung der stillen Reserven einen Totalverlust erlitten hat, wird es in einem zweiten Schritt in Bezug auf die vom Kläger bis zum Ablauf des 28.12.2015 betriebene Landwirtschaft ferner prüfen müssen, ob und --falls ja-- in welchem Umfang die (Anfangs-)Verluste nach den oben dargelegten Maßstäben (s. dazu unter II.2.c) dennoch steuerlich zu berücksichtigen sind. Soweit das FG angenommen hat, der Kläger habe den Betrieb aus im persönlichen Bereich liegenden Gründen geführt, weist der Senat für den zweiten Rechtsgang vorsorglich darauf hin, dass die von der Vorinstanz hierzu bisher getroffenen Feststellungen nicht ausreichend sein dürften, um diese Annahme zu tragen.
- 65** 4. Da die Revision des Klägers bereits mit der Sachrüge Erfolg hat, muss der erkennende Senat über die ebenfalls erhobene Verfahrensrüge nicht mehr befinden.
- 66** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de