

Urteil vom 05. Mai 2011, IV R 48/08

Landwirtschaftlicher Kleinbetrieb - Gewinnerzielungsabsicht - Abgrenzung zur Gartenbewirtschaftung für Eigenbedarfszwecke

BFH IV. Senat

BewG § 34 Abs 7, EStG § 3 Nr 26a, EStG § 13 Abs 1 Nr 1, EStG § 13 Abs 3, EStG § 15 Abs 2, SGB 7 § 123 Abs 1 Nr 1, SGB 7 § 123 Abs 2, SGB 7 § 130, SGB 7 § 150 Abs 1

vorgehend FG Münster, 10. September 2008, Az: 3 K 4675/05 E

Leitsätze

Lag nach der Einheitswertfeststellung ein landwirtschaftlicher Betrieb mit Wohnteil und Wirtschaftsteil vor und überstieg die Größe der bewirtschafteten Fläche die für die Abgrenzung von einer privaten Gartenbewirtschaftung entwickelte Grenze von 3000 Quadratmeter, ist auch einkommensteuerrechtlich von einem landwirtschaftlichen Betrieb auszugehen, sofern die Beweisanzeichen nicht erschüttert werden .

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerinnen und Revisionsbeklagten (Klägerinnen) sind Erbinnen ihrer im Jahr 2002 verstorbenen Mutter (Erblasserin). Die Erblasserin war Eigentümerin von Grundbesitz mit einer Gesamtgröße von ca. 7 850 m², den sie ihrerseits im Jahr 1958 von ihrer Mutter schenkweise erhalten hatte. Der Grundbesitz befand sich mindestens seit der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts im Familienbesitz. Im Grundbuch finden sich für zwei frühere Eigentümer die Berufsbezeichnungen "Tagelöhner" und "Zimmermann"; für keinen der Voreigentümer wurde der Beruf "Landwirt" eingetragen.
- 2** Der Einheitswertakte zufolge bildete der Grundbesitz bereits zum 1. Januar 1935 einen Wirtschaftsteil und Wohnteil umfassenden Betrieb der Land- und Forstwirtschaft. In der Steuererklärung zur Hauptfeststellung auf den 1. Januar 1964 gab die Erblasserin als Tierbestand eine Kuh und zwei Schweine an. Für das Wirtschaftsjahr 1979/80 erklärte sie einen Tierbestand von zwei Rindern unter einem Jahr und für die Wirtschaftsjahre 1986/87 bis 1988/89 einen Tierbestand von einem Rind über zwei Jahre. Auf der letzten dieser Erklärungen vermerkte der Allgemeine Landwirtschaftliche Sachverständige am 25. Juli 1990, dass nach örtlicher Ermittlung weiterhin Landwirtschaft betrieben werde und ein Trecker vorhanden sei. Die Erblasserin entrichtete Beiträge an die Landwirtschaftskammer und an die landwirtschaftliche Berufsgenossenschaft. Ob sie jemals Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt hat, ist nicht feststellbar.
- 3** Bereits 1981 hatte die Erblasserin eine Teilfläche von ca. 1 400 m² im Wege der Schenkung auf die Klägerin zu 2. übertragen, die diese mit einem Wohnhaus bebaute, das sie seither zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Ein Entnahmegewinn wurde nicht versteuert.
- 4** Mit Verträgen vom 23. und 27. November des Streitjahres (2001) übertrug die Erblasserin den verbliebenen Grundbesitz im Wege vorweggenommener Erbfolge auf die Klägerinnen. Die Klägerin zu 2. erhielt das neben der bereits 1981 übertragenen Parzelle liegende Grundstück, dessen Wert --wie zwischenzeitlich nicht mehr streitig ist-- 219.520 € beträgt. Die Klägerin zu 1. erhielt den rückwärtig gelegenen Teil des Grundbesitzes.
- 5** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat bei Erlass des Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr die Auffassung, dass der Grundbesitz insgesamt land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen gewesen sei. Die Übertragung der Parzelle auf die Klägerin zu 2. sei daher als Entnahme zu beurteilen.
- 6** Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt. Nach dem Inhalt der Akten und

dem Ergebnis der Beweisaufnahme könne das FG nicht feststellen, dass auf dem streitgegenständlichen Grundbesitz von den Rechtsvorgängern der Klägerinnen jemals Landwirtschaft mit Gewinnerzielungsabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr betrieben worden sei. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 178 veröffentlicht.

- 7** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Die Grundbucheintragungen zu den Berufen der Vorfahren der Klägerinnen seien nicht entscheidungserheblich, weil es nicht darauf ankomme, ob die landwirtschaftliche Tätigkeit damals eine Haupt- oder nur Nebentätigkeit gewesen sei und ob daraus der Lebensunterhalt habe bestritten werden können. Die Bewertung des Grundbesitzes als Betrieb der Land- und Forstwirtschaft sei ein wesentliches Indiz für die Ausübung der Landwirtschaft mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, da eine landwirtschaftliche Nebenerwerbsstelle damals nur dann als landwirtschaftlicher Betrieb i.S. des § 29 Abs. 1 des Reichsbewertungsgesetzes (= § 33 des Bewertungsgesetzes --BewG-- 1965) bewertet worden sei, wenn ein Rohertrag von mindestens 3.000 DM jährlich erzielt worden sei.
- 8** Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage mit der Maßgabe abzuweisen, dass von einem Verkehrswert des entnommenen Grundstücks von 219.520 € auszugehen und der Freibetrag nach § 14a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu berücksichtigen ist.
- 9** Die Klägerinnen beantragen,
die Revision zurückzuweisen.
- 10** Sie machen u.a. geltend, nach den Feststellungen des FG habe es sich nicht um eine landwirtschaftliche Nebenerwerbsstelle, sondern um eine reine Eigenbedarfsbewirtschaftung gehandelt. Im Rahmen der Gesamtwürdigung habe das FG die Indizwirkung der Bewertungsakte als widerlegt angesehen. An die Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG sei der Bundesfinanzhof (BFH) gemäß § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gebunden.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision des FA ist begründet. Das angefochtene Urteil war aufzuheben und die Klage in dem durch den Revisionsantrag des FA eingeschränkten Umfang abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat zu Unrecht das Vorliegen eines landwirtschaftlichen Betriebs verneint.
- 12** 1. Eine Entnahme des auf die Klägerin zu 2. übertragenen Grundstücks kommt nur dann in Betracht, wenn es zuvor Betriebsvermögen war. Voraussetzung dafür ist, dass die Erblasserin oder einer ihrer Rechtsvorgänger einen landwirtschaftlichen Betrieb unterhalten hat, zu dessen Betriebsvermögen das Grundstück gehörte. Weitere Voraussetzung ist, dass die Zuordnung zu diesem Betrieb nicht bereits früher beendet wurde, insbesondere also, dass der Betrieb bis zu dem Zeitpunkt der Grundstücksübertragung fortbestanden hat.
- 13** 2. Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb setzt eine selbstständige nachhaltige Betätigung voraus, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird.
- 14** a) Ein Eigentumsbetrieb, dessen Grundlage der eigene Grund und Boden ist (vgl. BFH-Urteil vom 18. März 1999 IV R 65/98, BFHE 188, 310, BStBl II 1999, 398, unter 3.b der Gründe, m.w.N.), erfordert weder eine Mindestgröße noch eine Hofstelle oder einen vollen Besitz an Betriebsmitteln; denn Landwirtschaft kann auch auf Stückländereien betrieben werden (BFH-Urteil vom 30. August 2007 IV R 5/06, BFHE 218, 569, BStBl II 2008, 113, unter II.1.b der Gründe, m.w.N.). Ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft liegt nach dem BFH-Urteil vom 26. Juni 1985 IV R 149/83 (BFHE 144, 67, BStBl II 1985, 549, unter B.II.a der Gründe) jedoch nicht vor, wenn wegen einer sehr geringen Nutzfläche nur solche Erträge erzielt werden können, wie sie ein (privater) Gartenbesitzer in der Regel für Eigenbedarfszwecke erzielt. Ein solcher Gartenbesitzer strebt nicht nach einem echten, wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Gewinn. Soweit der Senat dabei für den Sonderfall eines aussetzenden Forstbetriebs als Untergrenze auf einen Gesamtgewinn von auf die Jahre verteilt mindestens 1.000 DM pro Jahr abgestellt hat (Urteil in BFHE 144, 67, BStBl II 1985, 549, unter B.II.b zu a der Gründe), kann offenbleiben, ob der Senat daran festhalten würde. Jedenfalls lässt sich eine solche Grenze nicht auf andere Fälle übertragen. Denn sie wäre nicht damit zu vereinbaren, dass

auch Nebeneinkünfte grundsätzlich der Einkommensteuer unterliegen, soweit sie nicht ausdrücklich von der Steuer befreit sind (s. den von der Höhe der Einkünfte abhängigen Freibetrag von 670 € gemäß § 13 Abs. 3 EStG, sowie nunmehr die Steuerbefreiung für Einnahmen aus bestimmten nebenberuflichen Tätigkeiten bis zur Höhe von 500 € pro Jahr in § 3 Nr. 26a EStG).

- 15** b) Eine Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, also die Absicht besteht, weitere Geschäfte abzuschließen (u.a. BFH-Urteil vom 19. Februar 2009 IV R 10/06, BFHE 224, 321, BStBl II 2009, 533, unter II.2.c aa der Gründe).
- 16** c) Die Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft i.S. des § 13 EStG setzt Gewinnerzielungsabsicht voraus. Dies ergibt sich aus § 15 Abs. 2 EStG, der auch auf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft anzuwenden ist (BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 IV R 15/05, BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465, unter II.1.a der Gründe, m.w.N.).
- 17** aa) Gewinnerzielungsabsicht erfordert eine 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. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c aa (2) der Gründe). An der Gewinnerzielungsabsicht fehlt es, wenn die Gewinnprognose negativ ist und der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil in BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465, unter II.1.c der Gründe, m.w.N.).
- 18** bb) Maßgebend ist allein der steuerliche Gewinn. Auf die nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten ermittelten Periodenergebnisse kommt es nicht an (BFH-Urteil vom 17. März 2010 IV R 60/07, BFH/NV 2010, 1446, unter II.2.b der Gründe, m.w.N.). Fehlt es an einer Gewinnermittlung und damit an dem Nachweis von Verlusten, kann nicht von einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden (BFH-Urteil vom 18. Mai 2000 IV R 27/98, BFHE 192, 287, BStBl II 2000, 524, unter 1.e der Gründe).
- 19** d) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft liegen nur bei einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor (BFH-Urteil vom 13. Dezember 2001 IV R 86/99, BFHE 197, 468, BStBl II 2002, 80, unter 1.b der Gründe). Diese erfordert eine Tätigkeit, die gegen Entgelt am Markt erbracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird (BFH-Urteil in BFHE 224, 321, BStBl II 2009, 533, unter II.2.b der Gründe). So kann es sich selbst dann verhalten, wenn die Tätigkeit nur einem einzigen Marktteilnehmer angeboten wird. Maßgeblich ist, ob die zu beurteilende Tätigkeit dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht (BFH-Urteil in BFHE 224, 321, BStBl II 2009, 533, unter II.2.b aa der Gründe, m.w.N.). Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr kann auch vorliegen, wenn Leistungen entgeltlich nur Angehörigen gegenüber erbracht werden (BFH-Urteil in BFHE 197, 468, BStBl II 2002, 80, unter 1.b der Gründe).
- 20** 3. Feststellungen zu der Frage, ob ein landwirtschaftlicher Betrieb --ggf. vor Generationen-- vorhanden war, können in Grenzfällen schwierig zu treffen sein. Anhaltspunkte können sich aus der Größe und der Art der Bewirtschaftung des Grundstücks, aus der Einheitsbewertung und aus der Zugehörigkeit zur landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft oder anderen landwirtschaftlichen Berufsorganisationen ergeben.
- 21** a) Auch wenn ein landwirtschaftlicher Betrieb keine Mindestgröße erfordert (s. oben unter II.2.a), können die Größe und die Art der Bewirtschaftung Anhaltspunkte dafür bieten, ob der Rahmen einer privaten Gartenbewirtschaftung für Eigenbedarfszwecke überschritten wurde. Die Finanzverwaltung nimmt aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung an, dass einkommensteuerrechtlich kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, wenn die bewirtschafteten Grundstücksflächen insgesamt nicht größer als 3 000 m² sind, sofern es sich nicht um Intensivnutzungen für Sonderkulturen handelt, z.B. für Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenanbau, Baumschulen oder Weinbau (u.a. Erlass des Niedersächsischen Finanzministeriums vom 25. April 1972 S 2000-14-311, Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Anl. 15 b; Schreiben des Bundesministers für Wirtschaft und Finanzen vom 18. April 1972 F/IV B 4 -S 2230- 29/72, früher veröffentlicht in Steuererlasse in Karteiform, Einkommensteuergesetz, § 13 Nr. 198). Die Rechtsprechung hat darin eine Faustregel gesehen, an der sie sich im Einzelfall orientiert hat (vgl. BFH-Urteile vom 9. Dezember 1986 VIII R 26/80, BFHE 148, 524, BStBl II 1987, 342, unter 1.b aa der Gründe; vom 1. Februar 1990 IV R 8/89, BFHE 159, 471, BStBl II 1990, 428; vom 12. November 1992 IV R 41/91, BFHE 170, 311, BStBl II 1993, 430, unter 2.a der Gründe). Soweit der Senat im Urteil vom 6. November 2008 IV R 6/06 (BFH/NV 2009, 763) von anderen Überlegungen ausgegangen ist, beruht das auf den Besonderheiten des § 14a EStG, die sich auf den Streitfall nicht übertragen lassen.
- 22** b) Ein objektives Beweisanzeichen dafür, dass (auch) einkommensteuerrechtlich ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft besteht, ist die Bewertung einzelner Grundstücksflächen als Stückländereien und damit als Betrieb

der Land- und Forstwirtschaft gemäß § 34 Abs. 7 BewG (BFH-Urteil in BFHE 197, 468, BStBl II 2002, 80, unter 2. der Gründe). Dieses Beweisanzeichen verstärkt sich, wenn auch die Wirtschaftsgebäude oder die Betriebsmittel oder beide Arten von Wirtschaftsgütern dem Eigentümer des Grund und Bodens gehören, so dass es sich bei dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht (nur) um Stückländereien handelt (vgl. § 34 Abs. 7 Satz 2 BewG). Allerdings ist das Beweisanzeichen erschüttert, wenn es sich um einen Verpachtungsbetrieb handelt, der bei dem Eigentümer zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt.

- 23** Entsprechendes gilt für die bei Überschreitung einer Mindestgrenze an die Einheitsbewertung anknüpfende Entrichtung von Beiträgen an die Landwirtschaftskammer.
- 24** c) Die Mitgliedschaft in der landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft (Unfallversicherung) ist ein objektives Beweisanzeichen für das Bestehen eines selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebs. Denn sie knüpft an das Vorhandensein eines landwirtschaftlichen Unternehmens an, wobei Haus-, Zier- und andere Kleingärten, die weder regelmäßig noch in erheblichem Umfang mit besonderen Arbeitskräften bewirtschaftet werden und deren Erzeugnisse hauptsächlich dem eigenen Haushalt dienen, ausgenommen sind (vgl. bis zum 31. Dezember 1996: § 776 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 778 der Reichsversicherungsordnung --RVO--; seither: § 123 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 des Siebten Buchs Sozialgesetzbuch --SGB VII--). Beitragspflichtig ist der Unternehmer des (aktiven) landwirtschaftlichen Unternehmens als Mitglied der landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft (bis zum 31. Dezember 1996: §§ 792, 658, 802, 723 Abs. 1 Satz 1 RVO; jetzt: §§ 130, 150 Abs. 1 SGB VII; zu der insoweit maßgeblichen Mindestgröße siehe Urteil des Bundessozialgerichts vom 11. November 2003 B 2 U 51/02 R, juris).
- 25** 4. Nach diesen Grundsätzen ist entgegen der Auffassung des FG aufgrund der objektiven Beweisanzeichen davon auszugehen, dass die Rechtsvorgänger der Erblasserin einen landwirtschaftlichen Betrieb auch im einkommensteuerlichen Sinne unterhalten haben.
- 26** a) Die Größe der bewirtschafteten Grundstücksflächen überstieg die für die Abgrenzung von einer privaten Gartenbewirtschaftung zu Eigenbedarfszwecken entwickelte Grenze bei weitem. Nach der Einheitswertfeststellung 1935 handelte es sich damals um einen landwirtschaftlichen Betrieb, der Wohnteil und Wirtschaftsteil umfasste. An dieser Beurteilung hat sich in folgenden Feststellungen nichts geändert. Diese Beweisanzeichen sprechen dafür, dass auch einkommensteuerrechtlich ein landwirtschaftlicher Betrieb unterhalten wurde.
- 27** b) Der sich daraus ergebenden Indizwirkung können die aus dem Grundbuch ersichtlichen Berufsbezeichnungen der früheren Eigentümer nicht entgegengehalten werden. Denn die Berufsangaben als "Zimmermann" und "Tagelöhner" --auf die das FG Bezug genommen hat-- erlauben keinen Rückschluss zur Beantwortung der Frage, ob die Flächen damals nur zu Eigenbedarfszwecken und nicht in Gewinnerzielungsabsicht bewirtschaftet wurden. Sie sind daher bereits dem Grunde nach nicht geeignet, die Indizwirkung der Bewertung des Grundbesitzes als Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu erschüttern. Denn bei einem derartigen, vergleichsweise kleinen Grundbesitz, der auf der anderen Seite sowohl die von der Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen angenommene Mindestgröße als auch die übliche Größe von Hausgärten bei weitem überschreitet, handelt es sich typischerweise um einen Nebenerwerbsbetrieb; die Berufsangaben sprechen nicht dafür, dass die damaligen Eigentümer auf mögliche Erwerbchancen verzichten konnten.
- 28** Anhaltspunkte dafür, dass es sich um einen Liebhabereibetrieb (s. dazu unter II.2.c) gehandelt haben könnte, sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.
- 29** c) Es bedarf keiner Entscheidung, ob die Würdigung des FG, die Erblasserin habe den Grundbesitz nur zu Eigenbedarfszwecken bewirtschaftet, mit den Zeugenaussagen vereinbar ist, wonach sie zumindest gelegentlich auch Geld- oder Tauschleistungen erhalten und bei der Bewirtschaftung die Hilfe Dritter in Anspruch genommen hat. Denn jedenfalls können daraus keine Rückschlüsse auf die Bewirtschaftung in früheren Zeiten gezogen werden. Aufgrund der Beweisanzeichen ist davon auszugehen, dass der Betrieb zumindest in früheren, wirtschaftlich angespannteren Zeiten von den Rechtsvorgängern der Erblasserin mit Gewinnerzielungsabsicht und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bewirtschaftet wurde (vgl. dazu Urteil des FG Baden-Württemberg vom 27. Juni 2007 8 K 139/03, EFG 2008, 27).
- 30** 5. Bestand ursprünglich ein landwirtschaftlicher Betrieb, sind die Grundstücke in der Hand der Rechtsnachfolger Betriebsvermögen geblieben, solange sie nicht entnommen wurden oder der Betrieb aufgegeben wurde. Daran ändert auch ein späterer Übergang zur Eigenbedarfsbewirtschaftung nichts.
- 31** a) Früher landwirtschaftlich genutzte Grundstücke bleiben ohne ausdrückliche Entnahmehandlung

landwirtschaftliches Betriebsvermögen, sofern sie nicht infolge einer Nutzungsänderung zu notwendigem Privatvermögen werden (BFH-Beschluss vom 5. Juli 2006 IV B 91/05, BFH/NV 2006, 2245, unter 1.a der Gründe, m.w.N.). Eine Entnahme kann nur bei einer unmissverständlichen, von einem entsprechenden Entnahmewillen getragenen Entnahmehandlung angenommen werden. Der Steuerpflichtige muss ggf. die Folgerungen aus der Entnahme ziehen und einen Entnahmegewinn erklären. Es genügt nicht, dass er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt (u.a. BFH-Urteil vom 7. Februar 2002 IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135). Unzureichend für eine Entnahme ist es erst recht, wenn der Steuerpflichtige überhaupt keine Einkünfte erklärt.

- 32** b) Die Verkleinerung eines Eigentumsbetriebs führt nicht zu einer Betriebsaufgabe; das gilt auch dann, wenn die verbleibenden landwirtschaftlich genutzten Flächen eine ertragreiche Bewirtschaftung nicht mehr ermöglichen (BFH-Urteil in BFHE 218, 569, BStBl II 2008, 113, unter II.1.b der Gründe, m.w.N.). Bei einer Einstellung der werbenden Tätigkeit und Verpachtung des Betriebs ist aus Beweisgründen in der Regel davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige den Betrieb fortführt, sofern er nicht unmissverständlich und eindeutig die Aufgabe des Betriebs erklärt (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 8. März 2007 IV R 57/04, BFH/NV 2007, 1640, unter II.1.a der Gründe, m.w.N.). Liegt eine derartige Erklärung nicht vor, so ist das bisherige Betriebsvermögen in der Regel so lange weiter als Betriebsvermögen anzusehen, wie dies rechtlich möglich ist (BFH-Urteile vom 26. August 2004 IV R 52/02, BFH/NV 2005, 674, unter I.3.a der Gründe; vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, unter II.1.e und II.1.f der Gründe, zu einem gewerblichen Betrieb). Geht der Steuerpflichtige zur Eigenbedarfsbewirtschaftung über, kann nichts anderes gelten. Denn auch in einem solchen Fall ist ohne entsprechende Erklärung nicht objektiv erkennbar, ob --und ggf. ab welchem Zeitpunkt-- der Betrieb aufgegeben oder ob er lediglich unterbrochen wurde.
- 33** c) Entfällt die Gewinnerzielungsabsicht in einem bestehenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, führt dies nicht zu einer Betriebsaufgabe und zur Überführung des Betriebsvermögens in das Privatvermögen (BFH-Urteil in BFHE 192, 287, BStBl II 2000, 524, unter 1.e der Gründe, m.w.N.). Die einzelnen Wirtschaftsgüter bleiben weiterhin Betriebsvermögen. Werden sie entnommen, führt das zur Realisierung der bis zum Wegfall der Gewinnerzielungsabsicht entstandenen stillen Reserven (BFH-Urteile vom 29. Oktober 1981 IV R 138/78, BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381, unter 3.a der Gründe; vom 15. Mai 2002 X R 3/99, BFHE 199, 241, BStBl II 2002, 809, unter II.4.b der Gründe).
- 34** d) Auch die Aufgabe einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr schließt die spätere gewinnrealisierende Entnahme eines betrieblichen Grundstücks nicht aus (BFH-Urteile in BFHE 197, 468, BStBl II 2002, 80; vom 24. November 1994 IV R 53/94, BFH/NV 1995, 592, unter 1.c der Gründe, m.w.N.). Da eine Fortführung des Betriebs auch bei Einstellung der werbenden Tätigkeit und Verpachtung des Betriebs möglich ist (s. oben unter II.5.b), hat der Zeitpunkt, von dem an der Steuerpflichtige sich nicht mehr am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt, keinen Einfluss auf die Höhe der bei einer späteren Entnahme zu versteuernden stillen Reserven.
- 35** 6. Der Betrieb ist danach weder von den Rechtsvorgängern der Erblasserin noch von dieser selbst aufgegeben worden. Die Grundstücke sind weiterhin Betriebsvermögen geblieben. Das FA hat daher im angefochtenen Bescheid dem Grunde nach zu Recht eine Entnahme wegen des auf die Klägerin zu 2. übertragenen Grundstücks berücksichtigt, deren Höhe zwischenzeitlich nicht mehr streitig ist. Anhaltspunkte dafür, dass es sich um einen sog. "Liebhabereibetrieb" gehandelt hat, so dass die stillen Reserven im Übergangszeitpunkt zu ermitteln wären, ergeben sich aus dem angefochtenen Urteil nicht. Insbesondere erlauben die Feststellungen des FG, denen zufolge die Erblasserin die landwirtschaftlichen Grundstücke zu Eigenbedarfszwecken bewirtschaftet hat, nicht die Annahme, diese habe einen Liebhabereibetrieb unterhalten. Denn es fehlt an dem Nachweis von Verlusten durch eine Gewinnermittlung. Der Gewinn war vielmehr weiterhin nach § 13a EStG zu ermitteln.
- 36** 7. Der Senat entscheidet in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Weitere Feststellungen zur Frage der Gewinnerzielungsabsicht der Vorfahren der Erblasserin sind nicht mehr möglich, wie sich aus dem angefochtenen Urteil und dem Vorbringen der Beteiligten in der mündlichen Verhandlung ergibt. Das Urteil des FG ist aufzuheben und der angefochtene Bescheid in dem sich aus dem Revisionsantrag ergebenden Umfang zu ändern. Die Neuberechnung der Einkommensteuer nach Maßgabe der Entscheidungsgründe wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 37** 8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Kosten des Revisionsverfahrens tragen die Klägerinnen, weil die Revision des FA in vollem Umfang Erfolg hat. Die Kosten des Klageverfahrens tragen die Beteiligten je zur Hälfte, da die Klage zu einer Änderung des angefochtenen Bescheids durch die Herabsetzung des Entnahmegewinns und die Berücksichtigung des Freibetrags nach § 14a Abs. 4 EStG führt. Ein

getrennter Kostenausspruch für das Revisions- und das Klageverfahren ist in einem solchen Fall zulässig (vgl. BFH-Urteil vom 30. April 2003 II R 6/01, BFH/NV 2004, 341, unter 3. der Gründe, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de