

Urteil vom 21. August 2013, X R 20/10

Keine Beseitigung der Ungewissheit einer vorläufigen Steuerfestsetzung bei Umstrukturierungsmaßnahmen im Gewerbebetrieb im Falle fraglicher Einkünfteerzielungsabsicht - Umfang von ungenau gefassten Vorläufigkeitsvermerken - Beginn der Jahresfrist des § 171 Abs. 8 Satz 1 AO - Gesonderte Feststellung nach § 10d EStG als selbständiges Verfahren - Keine zeitliche Beschränkung im Rahmen des § 165 AO

BFH X. Senat

AO § 124 Abs 1 S 2, AO § 165 Abs 1 S 1, AO § 165 Abs 2, AO § 171 Abs 8 S 1, EStG § 10d Abs 3, EStG § 15 Abs 2, EStG § 10d Abs 3, EStG § 15 Abs 2, AO § 181 Abs 2 S 1, EStDV § 56, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 181 Abs 5, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 26. März 2009, Az: 1 K 52/09

Leitsätze

NV: Der Erwerb eines bislang gepachteten Grundstücks führt bei einem Gewerbebetrieb, bei dem die Einkünfteerzielungsabsicht fraglich ist, nicht zur Beseitigung der Ungewissheit, wenn hierin lediglich eine Umstrukturierungsmaßnahme zu sehen ist.

Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betrieb seit deren Fertigstellung im Jahr 1985 eine Reithalle auf einem Grundstück, welches sie von ihrem 1996 verstorbenen Ehemann gepachtet hatte. Dieser erzielte insoweit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Eheleute sind bis 1994 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt worden. Aufgrund ihrer Trennung erfolgte ab 1995 Einzelveranlagung.
- 2** Für die Jahre 1991 bis 1993 enthielten die Einkommensteuerbescheide Vorläufigkeitsvermerke, die sich u.a. auf die Gewinnerzielungsabsicht für den Gewerbebetrieb "Reithalle" der Klägerin bezogen. Für die Jahre 1994 und 1995 waren in Vorläufigkeitsvermerken nur die "Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Betrieb Reithalle" genannt. Hinweise auf das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht enthielten diese Bescheide nicht.
- 3** Der Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 1996, der aufgrund der am 26. März 1998 eingereichten Einkommensteuererklärung am 31. August 1998 erlassen worden ist, enthielt in der Anlage u.a. die folgende Nebenbestimmung:
 - 4** "Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Hinsichtlich der Einkünfte aus der Reithalle ergeht der Bescheid gem. § 165 Abs. 1 AO vorläufig."
- 5** Daneben war der Bescheid wegen anhängiger Verfassungsbeschwerden bzw. anderer gerichtlicher Verfahren hinsichtlich der Nichtabziehbarkeit privater Schuldzinsen vorläufig.
- 6** In den Erläuterungen zum Änderungsbescheid vom 21. April 1999 hieß es --neben einem Hinweis auf die Vorläufigkeit hinsichtlich der Nichtabziehbarkeit privater Schuldzinsen--: "Der Bescheid ist weiterhin vorläufig aus den im Bescheid vom 31.08.1998 mitgeteilten Gründen." Der nachfolgende Änderungsbescheid vom 21. Juli 1999 enthielt demgegenüber nur noch einen Vorläufigkeitsvermerk in Bezug auf die Nichtabziehbarkeit privater Schuldzinsen. In den weiteren Änderungsbescheiden vom 18. September 2000, 23. Oktober 2000 und 29. Januar 2001 war wiederum der Hinweis auf die im Bescheid vom 31. August 1998 mitgeteilten Gründe enthalten.
- 7** Für das Streitjahr 1997 erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) am 29. März 1999 einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheid. Dieser enthielt nur

Vorläufigkeitsvermerke in Bezug auf anhängige Musterverfahren, nicht aber hinsichtlich der Einkünfterzielungsabsicht. In dem nachfolgenden --gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) in der in den Streitjahren geltenden Fassung unter gleichzeitiger Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung geänderten-- Bescheid vom 14. Juli 1999, mit dem die Einkommensteuer auf 0 DM herabgesetzt wurde, war zusätzlich der Hinweis enthalten: "Der Bescheid ergeht vorläufig hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weil z.Z. die Einkünfterzielungsabsicht nicht abschließend beurteilt werden kann (Liebhaberei)." Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb waren in diesem Bescheid neben den Verlusten aus dem Reithallenbetrieb Gewinne aus einem ...-Handel, Einkünfte aus Beteiligungen sowie aus Veräußerungsgewinnen angesetzt.

- 8** Am 18. September 2000 und 29. Januar 2001 wiederholte das FA die Einkommensteuerfestsetzungen für 1997. Der Vorläufigkeitsvermerk aus dem Bescheid vom 14. Juli 1999 wurde jeweils wörtlich wiederholt.
- 9** Bereits am 21. Juli 1999 hatte das FA daneben einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 1997 erlassen, der durch Bescheid vom 10. Oktober 2000 geändert worden ist. Diese Verlustfeststellungsbescheide enthielten keine Vorläufigkeitsvermerke.
- 10** Im Rahmen der nach dem Tod ihres Ehemanns erfolgten Erbauseinandersetzung erwarb die Klägerin in 1999 das gepachtete Grundstück. Sie aktivierte in ihrer Bilanz auf den 31. Dezember 1999 den betrieblich genutzten Teil und passivierte die in diesem Zusammenhang übernommenen Verbindlichkeiten.
- 11** In 2004 führte das FA eine steuerliche Außenprüfung bei der Klägerin für die Jahre 2000 bis 2002 durch, die zu umfangreichen, die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht der Klägerin betreffenden Feststellungen im Hinblick auf ihren Reithallenbetrieb führte. Der Prüfer kam zu der Ansicht, aufgrund dieser Feststellungen sei der Reithallenbetrieb der Klägerin u.a. in den Streitjahren 1996 und 1997 als Liebhaberei zu beurteilen. Das FA erließ daraufhin für die Streitjahre am 26. August 2004 entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide und hob unter dem gleichen Datum die Verlustfeststellung zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 1997 auf. Die Einsprüche der Klägerin hiergegen blieben erfolglos.
- 12** Im Klageverfahren hob das Finanzgericht (FG) die Änderungsbescheide auf und stellte den verbleibenden Verlust auf 25.249 DM fest.
- 13** Aufgrund des Erwerbs des Betriebsgrundstücks und des damit verbundenen "Verpachtungsbetriebs" ihres verstorbenen Ehemanns im August 1999 habe ein neuer Betrieb der Klägerin begonnen. Dieser sei mit ihrem bisherigen Pachtbetrieb nicht identisch. Somit sei der Beurteilungszeitraum des Reithallenbetriebs auf die Dauer des Pachtverhältnisses zu beschränken. Die in § 171 Abs. 8 AO vorgesehene Ablaufhemmung habe spätestens Ende November 2001 geendet und damit vor Erlass der Änderungsbescheide im Jahr 2004.
- 14** Mit der Revision macht das FA Verletzung materiellen Rechts geltend.
- 15** Es sei keine Festsetzungsverjährung eingetreten, da die maßgeblichen Hilfstatsachen für eine endgültige Steuerfestsetzung nicht festgestellt werden könnten. Weder sei ein Betriebswechsel noch ein Wechsel des Betriebsinhabers oder ein unentgeltlicher Erwerb erfolgt. Der Hinzuerwerb des Betriebsgrundstücks stelle eine Umstrukturierungsmaßnahme dar. Die Ungewissheit hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht der Klägerin habe bis zur steuerlichen Außenprüfung fortbestanden.
- 16** Das FA beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 17** Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 18** II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FA konnte die Einkommensteuerfestsetzungen aufgrund des § 165 Abs. 2 Satz 1 AO noch ändern, obwohl die Vorläufigkeitsvermerke ungenau gefasst worden waren (unter 1.). Festsetzungsverjährung war bei Erlass der Änderungsbescheide nicht eingetreten, da die Ungewissheit in Bezug auf die Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin andauerte und nicht durch den Erwerb des bislang gepachteten Grundstücks beseitigt worden ist (unter 2.).

Dies ermöglicht dem Grunde nach auch die Änderung der Verlustfeststellung 1997 (unter 3.). Die Sache geht zur Nachholung von Feststellungen in Bezug auf die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin in den Streitjahren sowie hinsichtlich der Verjährung der Verlustfeststellung 1997 an das FG zurück (unter 4.).

- 19** 1. Trotz Ungenauigkeiten der den Einkommensteuerbescheiden 1996 und 1997 beigefügten Vorläufigkeitsvermerke ergibt deren Auslegung, dass sie sich auf die Frage bezogen, ob die Klägerin hinsichtlich des Reithallenbetriebs mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt hat.
- 20** a) Der Senat kann aufgrund der Feststellungen des FG Inhalt und Reichweite der Vorläufigkeitsvermerke überprüfen. Das FG hat festgestellt, dass die Veranlagungen für die Jahre 1991 bis 1993 hinsichtlich der fraglichen Gewinnerzielungsabsicht bezüglich der gewerblichen Einkünfte aus dem Reithallenbetrieb vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 AO vorgenommen wurden. Weiter hat es festgestellt, dass die Veranlagungen für die Jahre 1995 sowie die Streitjahre ebenfalls vorläufig ergingen. Damit nimmt das FG Bezug auf die die Vorläufigkeitsvermerke enthaltenden Bescheide, deren Inhalt damit als festgestellt gilt. Die Frage, welchen Inhalt ein Verwaltungsakt hat, ist vom Revisionsgericht in eigener Zuständigkeit zu beantworten und ggf. zu korrigieren (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Mai 2012 IV R 34/09, BFHE 239, 485, BStBl II 2013, 471, m.w.N.).
- 21** b) Gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 AO kann die Steuer vorläufig festgesetzt werden, soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für ihre Entstehung eingetreten sind. In diesen Fällen hat das FA gemäß § 165 Abs. 1 Satz 3 AO den Grund und Umfang der Vorläufigkeit für den Steuerpflichtigen ausreichend erkennbar anzugeben. Die Reichweite der Vorläufigkeit muss daher grundsätzlich dem Bescheid entnommen werden können, was zweifelsfrei durch den Wortlaut der Erläuterungen und durch eine klare Formulierung erreicht wird. Fehlen Erläuterungen oder ist die Formulierung unklar, so kann der Vorläufigkeitsvermerk dennoch wirksam sein, wenn sich der Umfang der Vorläufigkeit im Wege der Auslegung aus Sicht eines objektiven Empfängers feststellen lässt. Für diese Auslegung von Bedeutung ist neben dem Inhalt des Steuerbescheids, ob die betroffene Steuererklärung eindeutig ist. Auch ist zu prüfen, ob bestehende Unklarheiten vom Steuerpflichtigen selbst zu verantworten sind. Zudem können sonstige Umstände wie Vermerke und Korrespondenz herangezogen werden, aus denen der Steuerpflichtige schließen kann, welche Tatsache das FA als unsicher beurteilt (vgl. zum Ganzen: Senatsurteil vom 12. Juli 2007 X R 22/05, BFHE 218, 26, BStBl II 2008, 2).
- 22** c) Im vorliegenden Fall begründen diese Überlegungen keine Unwirksamkeit des in dem letzten vor der Außenprüfung ergangenen und daher maßgebenden Bescheids vom 29. Januar 2001 enthaltenen Vorläufigkeitsvermerks für das Streitjahr 1996. Er ist zwar ungenau, sein Umfang ergibt sich jedoch aus anderen Umständen.
- 23** aa) Die Vorläufigkeitsvermerke der Einkommensteuerbescheide --bis auf den vom 21. Juli 1999-- für dieses Streitjahr verweisen auf die Anlage zum Bescheid vom 31. August 1998 und damit auf die Vorläufigkeit der Einkünfte aus dem Reithallenbetrieb. Der Vorläufigkeitsvermerk in dieser Anlage ist für sich genommen unbestimmt. Er lässt nicht erkennen, auf welches der drei Sachverhaltselemente der Gewinnermittlung, nämlich die Betriebseinnahmen, die Betriebsausgaben und die Einkünfteerzielungsabsicht, er sich bezieht (ebenso in einem vergleichbaren Fall: Senatsurteil in BFHE 218, 26, BStBl II 2008, 2, unter II.4.a aa).
- 24** bb) Dass sich der Umfang dieser Vorläufigkeit jedoch allein auf die Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin beschränkt, ist --anders als in dem genannten Senatsurteil-- aus anderen Umständen zu schließen. So war für die Klägerin spätestens seit dem Erlass des Einkommensteuerbescheids für 1991 in 1993 erkennbar, dass das FA den Reithallenbetrieb ggf. als Liebhaberei ansehen werde und deshalb die Steuer nicht endgültig festsetzen will. Für die Jahre 1992 und 1993 wiederholte das FA entsprechende eindeutige Vorläufigkeitsvermerke vor Erlass des entscheidenden Einkommensteuerbescheids vom 31. August 1998 für das Streitjahr.
- 25** cc) Etwas anderes ergibt sich nicht deshalb, weil der Änderungsbescheid vom 21. Juli 1999 nur eine Vorläufigkeit hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Nichtabziehbarkeit privater Schuldzinsen enthielt, da die danach erlassenen weiteren Änderungsbescheide, welche bestandskräftig geworden sind, wieder auf die Gründe des Bescheids vom 31. August 1998 verweisen.
- 26** (1) Bis zu seiner ausdrücklichen Aufhebung bleibt der Vorläufigkeitsvermerk wirksam. § 165 Abs. 2 Satz 2 AO sieht die ausdrückliche Aufhebung vor, wenn die Ungewissheit über die Voraussetzungen für die Entstehung des Steueranspruchs beseitigt ist. Die Möglichkeit einer stillschweigenden Aufhebung des Vorläufigkeitsvermerks durch eine Änderungsveranlagung, auch wenn sie auf eine (andere) Korrekturvorschrift gestützt ist, ist ausgeschlossen

(vgl. Senatsurteil vom 15. Juli 1987 X R 19/80, BFHE 150, 459, BStBl II 1987, 746, und BFH-Urteil vom 9. September 1988 III R 191/84, BFHE 154, 430, BStBl II 1989, 9).

- 27** (2) Der Vorläufigkeitsvermerk wird jedoch durch einen in einem Änderungsbescheid enthaltenen neuen Vorläufigkeitsvermerk von seinem Umfang der Vorläufigkeit her neu bestimmt (vgl. BFH-Urteil vom 19. Oktober 1999 IX R 23/98, BFHE 190, 44, BStBl II 2000, 282). Dies war im Änderungsbescheid vom 21. Juli 1999 der Fall, weil dieser lediglich eine Vorläufigkeit hinsichtlich der Nichtabziehbarkeit von privaten Schuldzinsen (weiterhin) enthielt. Die danach ergangenen und nicht angegriffenen und folglich bestandskräftig gewordenen Änderungsbescheide enthalten jedoch wiederum den (vorherigen) Vorläufigkeitsvermerk, der auf die Gründe des Bescheids vom 31. August 1998 und damit auf die Liebhabereiproblematik des Reithallenbetriebs verweist. Auch insoweit erfolgte eine erneute Änderung der vorläufigen Steuerfestsetzung gemäß § 165 Abs. 2 AO.
- 28** Wie der Steuerbescheid als Verwaltungsakt nach § 155 Abs. 1 Satz 2 AO selbst wird auch der Vorläufigkeitsvermerk als Verwaltungsakt mit dem Inhalt gemäß § 124 Abs. 1 Satz 2 AO wirksam, mit dem er bekanntgegeben wird (Senatsurteil vom 27. November 1996 X R 20/95, BFHE 183, 348, BStBl II 1997, 791). Die Klägerin hat den Bescheid vom 29. Januar 2001 nicht angefochten, so dass er einschließlich des Vorläufigkeitsvermerks bestandskräftig geworden ist. Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit des Vermerks können nicht mehr im vorliegenden Verfahren gegen den endgültigen Steuerbescheid nachgeholt werden (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 23. September 1992 X R 10/92, BFHE 169, 331, BStBl II 1993, 338, unter 1.b).
- 29** d) Auch für das Streitjahr 1997 liegt ein Vorläufigkeitsvermerk vor, der im Wege der Auslegung die Gewinnerzielungsabsicht des Reithallenbetriebs umfasst. So weist der Vorläufigkeitsvermerk im Einkommensteueränderungsbescheid vom 14. Juli 1999 ausdrücklich auf die nicht abschließend mögliche Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht und die Liebhaberei hin.
- 30** Der Regelungsinhalt dieser Nebenbestimmung --Vorläufigkeit in Bezug auf die Gewinnerzielungsabsicht-- beschränkt sich aufgrund der der Klägerin bekannten Umstände auf den Reithallenbetrieb.
- 31** Entscheidend für den materiellen Gehalt einer Nebenbestimmung ist der "objektive Verständnishorizont". Zu fragen ist dabei, wie der Adressat den materiellen Gehalt nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben (§ 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) verstehen konnte (Senatsurteil in BFHE 183, 348, BStBl II 1997, 791).
- 32** Unter Beachtung dieser Grundsätze musste der Vorläufigkeitsvermerk ausgehend von den Vorjahren so verstanden werden, dass er sich allein auf den Reithallenbetrieb und die Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin insoweit bezog. Anhaltspunkte für eine daneben bestehende --neue-- Liebhabereiproblematik bei den weiteren gewerblichen Einkunftsquellen der Klägerin sind weder vom FG festgestellt worden noch erkennbar.
- 33** 2. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre vom 26. August 2004 sind nicht --wie vom FG rechtsirrig angenommen-- nach Ablauf der Festsetzungsfrist ergangen.
- 34** a) Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Wenn wie hier aufgrund der §§ 25 Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG), 56 Satz 1 Nr. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV-- (jeweils in den in den Streitjahren geltenden Fassungen) i.V.m. § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG für die Streitjahre Einkommensteuererklärungen abzugeben sind, beginnt die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird.
- 35** Die Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1996 wurde am 26. März 1998, die für das Streitjahr 1997 am 23. Oktober 1998 abgegeben. Die vierjährige Festsetzungsfrist aus § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO endete somit für beide Jahre gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des 31. Dezember 2002.
- 36** b) Dem Ablauf der Festsetzungsfrist steht aber in beiden Fällen entgegen, dass die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre vorläufig nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO ergangen waren.
- 37** aa) Wurde die Steuer vorläufig nach § 165 AO festgesetzt, so endet die Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 8 Satz 1 AO nicht vor Ablauf eines Jahres, nachdem die Ungewissheit beseitigt ist und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erhalten hat.
- 38** Für den Beginn der Jahresfrist des § 171 Abs. 8 Satz 1 AO kommt es auf die positive Kenntnis von der Beseitigung der Ungewissheit an. Ein bloßes "Kennenmüssen" von Tatsachen, die das FA bei pflichtgemäßem Ermitteln erfahren

hätte, steht der Kenntnis nicht gleich (BFH-Urteil vom 26. August 1992 II R 107/90, BFHE 169, 9, BStBl II 1993, 5). Welche Ungewissheit maßgebend ist, ergibt sich aus § 165 AO (BFH-Urteil vom 4. September 2008 IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335).

- 39** bb) Eine Unsicherheit nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO im Tatsächlichen ist dann gegeben, wenn fraglich ist, ob ein Steuerpflichtiger mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig geworden ist oder ob stattdessen Liebhaberei vorliegt. Sie ist beseitigt, wenn die für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht maßgeblichen Hilfstatsachen festgestellt werden können und das FA davon positive Kenntnis hat (BFH-Urteil in BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335).
- 40** (1) Das Gewinnstreben ist nicht als eine Unsicherheit in der steuerlichen Beurteilung, sondern als eine innere Tatsache anzusehen, auf deren Vorhandensein anhand äußerlicher Merkmale (Hilfstatsachen) geschlossen werden kann (Senatsurteil vom 25. Oktober 1989 X R 109/87, BFHE 159, 128, BStBl II 1990, 278, unter 2.b). Derartige Hilfstatsachen können (auch) nach dem Zeitpunkt der Steuerfestsetzung oder der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen entstehen und für diesen Zeitpunkt zu einer veränderten Würdigung in Bezug auf die innere Tatsache der Einkünfteerzielungsabsicht führen (BFH-Urteil in BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335, m.w.N.).
- 41** (2) Die Einkünfteerzielungsabsicht ist nur dann i.S. des § 165 AO ungewiss, wenn die maßgeblichen Hilfstatsachen nicht mit der gebotenen Sicherheit festgestellt werden können (Senatsurteil in BFHE 159, 128, BStBl II 1990, 278). Die Unsicherheit besteht nicht mehr, wenn die maßgeblichen Hilfstatsachen entstanden sind und dies dem FA bekannt ist. Deren Würdigung ist Teil der steuerrechtlichen Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht und der Ablauf der Festsetzungsfrist bzw. Feststellungsfrist kann nicht von der steuerrechtlichen Beurteilung des Sachverhalts durch das FA abhängig gemacht werden (BFH-Urteil in BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335).
- 42** (3) Die Beseitigung der Ungewissheit über die Einkünfteerzielungsabsicht liegt nach der Rechtsprechung des BFH beispielsweise vor, wenn ein Unternehmer seinen Betrieb verkauft und das FA davon Kenntnis hat, denn aus dem Verkauf folgt zwangsläufig, dass der Steuerpflichtige mit dem Betrieb in Zukunft keine Einkünfte mehr erzielen will (vgl. BFH-Urteil in BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335).
- 43** Eine Beseitigung dieser Ungewissheit ist aus den gleichen Gründen auch gegeben, wenn der Steuerpflichtige seinen Betrieb aufgibt. Denn auch im Fall der Betriebsaufgabe werden ab diesem Zeitpunkt von dem Steuerpflichtigen keine Einkünfte mehr aus einem aktiv betriebenen Unternehmen erzielt.
- 44** (4) Keine Beseitigung der Ungewissheit liegt dagegen in den Fällen des Strukturwandels eines Betriebs, etwa vom gewerblichen Betrieb zum landwirtschaftlichen Betrieb, bei Betriebsverpachtungen im Ganzen oder bei Umstrukturierungsmaßnahmen im Rahmen eines fortbestehenden Betriebs vor.
- 45** (a) Im Fall des Strukturwandels vom gewerblichen Betrieb zum landwirtschaftlichen Betrieb, mit dem die Beendigung des Gewerbebetriebs im steuerrechtlichen Sinne verbunden ist, hat der Große Senat des BFH unter der Geltung des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG a.F. eine Auflösung der im Grund und Boden enthaltenen stillen Reserven mit der Begründung verneint, dass die Merkmale einer Betriebsaufgabe nicht vorliegen und auch eine Entnahme des in Zukunft der Landwirtschaft dienenden Grund und Bodens verneint werden muss (Beschluss vom 7. Oktober 1974 GrS 1/73, BFHE 114, 189, BStBl II 1975, 168).
- 46** (b) Genauso wenig wie der bloße Strukturwandel nicht als Betriebsaufgabe zu beurteilen ist, werden die bloße Verpachtung eines Betriebs ohne Abgabe einer Aufgabenerklärung oder die Änderung der Gewinnermittlungsart wie auch die Zuordnung eines Betriebs zur Liebhaberei als Betriebsaufgabe qualifiziert, da der Betrieb als wirtschaftlicher Organismus fortbesteht (BFH-Urteil vom 29. Oktober 1981 IV R 138/78, BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381, m.w.N.).
- 47** (c) Keine Betriebsaufgabe liegt auch vor, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen eines Betriebs Umstrukturierungsmaßnahmen vornimmt, um nachhaltig einen Totalgewinn zu erzielen. Ergreift der Steuerpflichtige nämlich im Rahmen eines Betriebs, der nach seiner Wesensart und/oder Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen nicht nachhaltig mit Gewinn, d.h. mit Totalgewinn, arbeiten kann, Maßnahmen zur Herstellung oder Steigerung der Rentabilität, kann dies für eine Gewinnerzielungsabsicht sprechen (so schon BFH-Urteil vom 29. April 1999 III R 38/97, BFH/NV 1999, 1510, auch Senatsurteil vom 17. November 2004 X R 62/01, BFHE 208, 522, BStBl II 2005, 336). Ziel dieser Maßnahmen ist somit die --auch steuerrechtliche-- Fortführung des Betriebs mit dem Ziel, in Zukunft Einkünfte --weiterhin-- zu erzielen.
- 48** cc) Angewandt auf den vorliegenden Fall ergibt sich hieraus, dass der Kauf des bislang gepachteten Grundstücks

durch die Klägerin und die anschließende Nutzung eines Teils dieses Grundstücks im Reithallenbetrieb --lediglich-- eine Umstrukturierungsmaßnahme im weiterhin bestehenden Reithallenbetrieb darstellt. Die Klägerin gestaltete hierdurch zwar die Art der Bewirtschaftung neu, sie hat den Reithallenbetrieb aber nicht aufgegeben. Die Ungewissheit über das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin dauerte fort. Die Ablaufhemmung aus § 171 Abs. 8 Satz 1 AO endete folglich (noch) nicht. Festsetzungsverjährung für die Streitjahre ist nicht eingetreten.

- 49** dd) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Urteil des IV. Senats des BFH vom 11. Oktober 2007 IV R 15/05 (BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465).
- 50** (1) In diesem Fall hatte der IV. Senat entschieden, dass sich der Beurteilungszeitraum für die Totalgewinnprognose bei einem landwirtschaftlichen Pachtbetrieb nur auf die Dauer des Pachtverhältnisses erstreckt. Dies gelte auch dann, wenn das Pachtverhältnis lediglich eine Vorstufe zu der später geplanten unentgeltlichen Hofübergabe sei. Dabei hatte der IV. Senat ausgehend von seiner ständigen Rechtsprechung zwischen einem sog. Pachtbetrieb und einem sog. Eigentumsbetrieb unterschieden. Während das wesentliche Betriebsvermögen des Pächters eines landwirtschaftlichen Betriebs vor allem aus dem lebenden und toten Inventar bestehe, sei die maßgebliche Grundlage der sog. Eigentumsbetriebe der eigene Grund und Boden. Werde ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb nicht auf Eigentumsflächen ausgeübt, sondern erfolge die Bewirtschaftung aufgrund eines Nutzungsverhältnisses, so sei das Ende des für die Frage nach dem Totalgewinnerfolg maßgeblichen Beurteilungszeitraums regelmäßig bereits durch das vertraglich vereinbarte Ende des Nutzungsverhältnisses bestimmt. Auch bei späterer (unentgeltlicher) Hofübertragung, bei der der Verpächterbetrieb auf den Kläger übergehe und er in die Rechtsposition des Verpächters einträte, endeten Pacht- und Verpachtungsbetrieb. Der Betrieb werde als Eigentumsbetrieb fortgeführt, dem die Betriebsidentität des bisherigen Pachtbetriebs fehle. Dafür spreche, dass sich die wirtschaftliche Basis und die Kostenstruktur des Pachtbetriebs maßgeblich von der des Eigentumsbetriebs unterscheiden.
- 51** (2) Die Grundsätze dieser Entscheidung, die sich auf landwirtschaftliche Betriebe beschränken, sind auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar.
- 52** Soweit das FG die Annahme einer fehlenden Betriebsidentität auch damit begründet, dass mit den Pachtzahlungen der wesentliche Kostenfaktor weggefallen sei, kann der Senat dem nicht folgen. Die Würdigung des FG könnte allenfalls dann zutreffend sein, wenn das Grundstück unentgeltlich auf die Klägerin übergegangen wäre. Tatsächlich hat die Klägerin das Grundstück aber zumindest teilweise entgeltlich erworben. Daher sind die Pachtzahlungen nicht etwa ersatzlos weggefallen, sondern lediglich durch anderweitige Grundstücksaufwendungen (Schuldzinsen für die erforderliche Fremdfinanzierung, Absetzungen für Abnutzung) ersetzt worden. Eine grundlegende Änderung der wirtschaftlichen Basis oder der Kostenstruktur des Betriebs liegt darin nicht.
- 53** Entscheidend bleibt, dass auch nach dem Erwerb des Grundstücks die Betriebsidentität fortbesteht. Lediglich die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sind erweitert worden. Eine Betriebsaufgabe liegt nicht vor.
- 54** ee) Das FA war auch nicht deshalb an einer Änderung der Einkommensteuerfestsetzungen gehindert, weil die Ungewissheit über die Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin in den Streitjahren bis zum Erlass der angegriffenen Änderungsbescheide 7 1/2 Jahre bzw. 6 1/2 Jahre andauerte. § 165 AO ermöglicht vorläufige Steuerfestsetzungen ohne zeitliche Beschränkungen. Für die Frage der Gewinnerzielungsabsicht ist das Streben nach einem Totalgewinn, d.h. nach einem positiven Gesamtergebnis des Betriebs von der Gründung bis zur Veräußerung oder Aufgabe oder Liquidation (§ 16 Abs. 2, 3 i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 EStG) entscheidend (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). Angesichts dieser Rechtslage können vorläufige Veranlagungen nicht auf einen bestimmten Zeitraum begrenzt werden (so schon Senatsbeschluss vom 25. August 2010 X B 25/10, BFH/NV 2010, 2234).
- 55** 3. Folge der somit noch möglichen Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr 1997 ist die Möglichkeit zur Änderung bzw. Aufhebung des Verlustfeststellungsbescheids auf den 31. Dezember 1997 gemäß § 10d Abs. 3 Satz 4 EStG in der im Streitjahr 1997 geltenden Fassung.
- 56** a) Nach § 10d Abs. 3 Satz 1 EStG ist der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustabzug gesondert festzustellen. Verbleibender Verlustabzug ist der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichene Verlust, vermindert um die nach Absatz 1 abgezogenen und die nach Absatz 2 abzugsfähigen Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustabzug (§ 10d Abs. 3 Satz 2 EStG). Gemäß § 10d Abs. 3 Satz 4 EStG sind Feststellungsbescheide u.a. zu ändern, soweit sich die nach Satz 2 zu berücksichtigenden Beträge ändern und deshalb der entsprechende

Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. § 10d Abs. 3 Satz 4 EStG verlangt somit, dass wegen der Änderung der nach § 10d Abs. 3 Satz 2 EStG zu berücksichtigenden Beträge der entsprechende Steuerbescheid --hier der Einkommensteuerbescheid für 1997-- verfahrensrechtlich --d.h. gemäß §§ 164 f., §§ 172 ff. AO-- zu ändern ist oder dies allein wegen fehlender steuerlicher Auswirkung unterbleibt (vgl. hinsichtlich der inhaltlich identischen Vorschrift des § 10d Abs. 4 EStG in der für das Jahr 2006 geltenden Fassung: BFH-Urteil vom 22. Januar 2013 IX R 11/12, BFH/NV 2013, 1069, m.w.N.).

- 57** Nach diesen Grundsätzen konnte im Streitfall prinzipiell die Verlustfeststellung zum 31. Dezember 1997 aufgehoben werden, da der Einkommensteuerbescheid für 1997 gemäß § 165 Abs. 2 AO änderbar ist (vgl. unter II.2.b) und bei Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht im Reithallenbetrieb der Klägerin ein Verlust zum 31. Dezember 1997 nicht mehr festzustellen wäre.
- 58** b) Eine Änderung ist im vorliegenden Fall allerdings auch davon abhängig, dass in Bezug auf den angegriffenen Verlustfeststellungsbescheid noch keine Feststellungsverjährung eingetreten ist. Ob dies der Fall ist, vermag der Senat anhand der vorliegenden Feststellungen nicht zu beurteilen.
- 59** aa) Die reguläre Feststellungsfrist von vier Jahren nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO ist aufgrund der Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1997 Ende 2002 abgelaufen.
- 60** Gemäß § 181 Abs. 2 Satz 1 AO bestand für die gesonderte Feststellung nach § 10d EStG eine Erklärungspflicht (so schon BFH-Urteil vom 10. Juli 2008 IX R 90/07, BFHE 222, 32, BStBl II 2009, 816). Da die Abgabe einer eigenständigen Erklärung allerdings nicht notwendig war, weil sich die Grundlagen des Feststellungsbescheids (§ 10d Abs. 1 EStG) aus anderen Steuerbescheiden ergaben, genügten entsprechende Angaben in der Einkommensteuererklärung (so auch § 56 EStDV i.d.F. des Streitjahres 1997; vgl. BFH-Urteil vom 29. Juni 2011 IX R 38/10, BFHE 233, 326, BStBl II 2011, 963, 963). Aufgrund der 1998 abgegebenen Einkommensteuererklärung für 1997 wäre somit die vierjährige Feststellungsfrist nach §§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 AO Ende 2002 abgelaufen und damit vor Erlass des angegriffenen Verlustfeststellungsänderungsbescheids in 2004.
- 61** bb) Eine Änderbarkeit der Verlustfeststellung gemäß § 165 Abs. 2 Satz 1 AO scheidet schon deshalb aus, weil ein entsprechender Vorläufigkeitsvermerk im Feststellungsbescheid nicht aufgenommen worden ist.
- 62** cc) Da das Verfahren der gesonderten Feststellung nach § 10d Abs. 3 EStG gegenüber dem Festsetzungsverfahren selbständig ist (vgl. BFH-Urteil vom 14. Juli 2009 IX R 52/08, BFHE 225, 453, BStBl II 2011, 26), war der geänderte Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 1997 kein Grundlagenbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO.
- 63** dd) Denkbar ist allerdings, dass die Feststellungsfristverjährung für die Verlustfeststellung zum 31. Dezember 1997 gemäß § 181 Abs. 5 AO, welcher für das Streitjahr 1997 uneingeschränkt anwendbar ist (so BFH-Urteil in BFHE 233, 326, BStBl II 2011, 963), noch nicht eingetreten ist. Nach § 181 Abs. 5 AO kann ein Verlustfeststellungsbescheid auch nach Ablauf der für ihn geltenden Feststellungsfrist insoweit geändert werden, als er für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist; hierbei bleibt § 171 Abs. 10 AO außer Betracht. "Von Bedeutung" i.S. des § 181 Abs. 5 AO sind Verlustfeststellungsbescheide immer dann, wenn sie sich noch auf die Einkommensteuerfestsetzung oder einen Feststellungsbescheid nach § 10d EStG eines späteren Jahres auswirken können, für welches die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (BFH-Urteil vom 19. August 2008 IX R 89/07, BFH/NV 2009, 762).
- 64** Ob diese Voraussetzungen vorliegen kann der Senat wegen der insoweit fehlenden Feststellungen des FG nicht abschließend entscheiden.
- 65** 4. Feststellungen des FG fehlen zudem --aufgrund der Rechtsansicht des FG im ersten Rechtsgang folgerichtig-- auch hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin bezüglich des Reithallenbetriebs. Auch diese sind vom FG nachzuholen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de