

Urteil vom 27. Juni 2018, X R 26/17

Keine entsprechende Anwendung von § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG im Rahmen der Grundsätze zum gewerblichen Grundstückshandel

ECLI:DE:BFH:2018:U.270618.XR26.17.0

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 2, EStG § 23 Abs 1 S 2, EStG § 6 Abs 5 S 1, EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 04. April 2017, Az: 4 K 1740/16

Leitsätze

1. NV: Bei der Beurteilung des erforderlichen zeitlichen Zusammenhangs zwischen der Anschaffung und der Veräußerung von Grundstücken i.S. der Grundsätze über den gewerblichen Grundstückshandel ist der Zeitraum, während dessen ein Grundstück als Anlagevermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens langfristig selbst genutzt wurde, grundsätzlich zu berücksichtigen.
2. NV: Die Überführung eines Grundstücks ins Privatvermögen durch Entnahme oder Betriebsaufgabe gilt nicht als Anschaffung i.S. der Grundsätze zum gewerblichen Grundstückshandel; eine entsprechende Anwendung von § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG kommt nicht in Betracht.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 5. April 2017 4 K 1740/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte mit einem Wertpapier- und Grundstückshandel seit mehr als 30 Jahren gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
 - 2 Sämtliche Grundstücksveräußerungen, die er innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nach Anschaffung oder Herstellung vornahm, ordnete er spätestens im Zeitpunkt der Veräußerung dem gewerblichen Grundstückshandel zu; teilweise bilanzierte er Grundstücke auch schon ab Anschaffung im Betriebsvermögen seines gewerblichen Grundstückshandels. Vereinzelt ordnete er auch Grundstücksveräußerungen nach mehr als zehn Jahren dem gewerblichen Grundstückshandel zu. Hierbei handelte es sich um Grundstücke, die der Kläger zunächst in seinem gewerblichen Grundstückshandel bilanzierte, zwischenzeitlich entnahm und danach überwiegend mit Verlust (teilweise an eine von seiner Ehefrau beherrschte Grundstücksgesellschaft) veräußert hatte.
 - 3 Im Jahr 1992 erwarb der Kläger ein Anwesen, das aus mehreren Grundstücken, Stallungen, Reithallen, Außenanlagen und einem Wohnhaus bestand. Er betrieb in der Folge auf dem Anwesen ein Gestüt und ordnete die Grundstücke mit Ausnahme des Wohnhauses seinem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zu. Nachdem er jahrelang hohe Verluste erwirtschaftet hatte, erklärte der Kläger mit Schreiben seines damaligen Bevollmächtigten vom 13. April 2005 die Aufgabe des Betriebs zum 30. Juni 2005.
 - 4 Im Rahmen einer Betriebsprüfung u.a. wegen Einkommensteuer 2000 bis 2003 erzielten der Vorsteher des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) und der Kläger am 21. Dezember 2005 eine Einigung mit

folgendem Inhalt:

- 5 "Das Pferdegestüt erzielt Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.
- 6 Die anlässlich der Betriebsaufgabe zum 30. Juni 2005 aufgedeckten stillen Reserven belaufen sich auf insgesamt 1.639.938,61 €. Die Zuordnung der stillen Reserven ergibt sich aus Anlage 1.
- 7 Die Privatentnahme der Grundstücke zum 30. Juni 2005 gilt als Anschaffung im Sinne des § 23 EStG."
- 8 Nach der Anlage 1 zu der Einigung vom 21. Dezember 2005 betrug der Teilwert der entnommenen Betriebsgrundstücke insgesamt 2.542.000 €. Im Anschluss an die Betriebsaufgabe veräußerte der Kläger einzelne Vermögensgegenstände (insbesondere Pferde), sobald ein Käufer gefunden werden konnte. Die Grundstücke des Anwesens konnte der Kläger --trotz Bemühungen bereits in den Jahren 2006 bis 2008-- erst mit notariellem Kaufvertrag vom 30. Juli 2009 zum Preis von insgesamt 3.100.000 € veräußern. Davon entfielen 1.570.000 € auf die Betriebsgrundstücke des Gestüts und der Rest des Kaufpreises auf das Grundstück mit aufstehendem Wohngebäude.
- 9 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2009 machte der Kläger einen Verlust aus seinem gewerblichen Wertpapier- und Grundstückshandel in Höhe von 1.425.760 € geltend. Dabei wurde auch der Verlust aus der Veräußerung der Betriebsgrundstücke des Gestüts aufgeführt und wie folgt berechnet:

Verkaufspreis	1.570.000,00 €
abzgl. Entnahmewert	2.542.000,00 €
abzgl. Maklergebühr	180.645,00 €
abzgl. Notarkosten	<u>4.579,50 €</u>
Veräußerungsverlust	- 1.157.224,50 €

- 10 Mit Bescheid vom 18. Januar 2011 stellte das FA zunächst erklärungsgemäß den verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2009 fest.
- 11 Im Rahmen einer Außenprüfung in den Jahren 2013 und 2014 kam die Prüferin jedoch zu dem Ergebnis, dass der Verlust aus der Veräußerung der Grundstücke nicht dem gewerblichen Grundstückshandel des Klägers zuzuordnen sei, weil die Veräußerung nicht innerhalb von zehn Jahren erfolgt sei (Verweis auf Randnummer 32 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 26. März 2004, BStBl I 2004, 434). Die Zeit vor Betriebsaufgabe sei in die Haltedauer einzubeziehen. Es liege daher ein privates Veräußerungsgeschäft i.S. von § 23 EStG vor. Daraufhin minderte das FA im geänderten Verlustfeststellungsbescheid vom 2. Juli 2015 den verbleibenden Verlustvortrag, ohne den Verlust aus der Veräußerung der Grundstücke des Gestüts bei den Verlusten aus § 23 EStG zu berücksichtigen. Durch Bescheid vom 24. Juli 2015 wurde die Verlustfeststellung aus anderen Gründen nochmals geändert. Gegen diesen Bescheid legte der Kläger am 28. Juli 2015 Einspruch ein.
- 12 Das FA berücksichtigte mit Änderungsbescheid vom 4. Mai 2016 den Verlust aus der Veräußerung der Grundstücke des Gestüts bei den Verlusten aus § 23 EStG. Im Übrigen wies es den Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 19. Mai 2016 zurück. Die Grundstücke seien nach der Betriebsaufgabe des Gestüts nicht in das Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels überführt worden.
- 13 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1346 veröffentlichtem Urteil abgewiesen.
- 14 Der Kläger begründet seine Revision mit der Verletzung materiellen Rechts. Die streitgegenständlichen Grundstücke seien notwendiges Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels des Klägers geworden. Die im Jahr 2005 erfolgte Entnahme der Grundstücke aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen in das Privatvermögen stelle einen anschaffungsähnlichen Vorgang mit neuer Zweckbestimmung dar, welcher den Bezug zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb löse und den Zusammenhang zu dem ursprünglichen Erwerb im Jahre 1992 unterbreche. Stattdessen werde ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen dem anschaffungsähnlichen Vorgang und der Veräußerung der Grundstücke im Jahre 2009 begründet. Der anschaffungsähnliche Vorgang sei wie ein Anschaffungsgeschäft des Steuerpflichtigen zu behandeln (Verweis auf

die Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. Mai 1994 IX R 59/92, BFHE 174, 422, BStBl II 1994, 749, und vom 8. November 1994 IX R 9/93, BFHE 175, 574, BStBl II 1995, 170). Der Rechtsgedanke des § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG sei in Fällen des gewerblichen Grundstückshandels entsprechend anzuwenden.

- 15 Nach der bisherigen Übung des Klägers seien sämtliche innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nach Anschaffung oder Herstellung vorgenommenen Grundstücksveräußerungen spätestens im Zeitpunkt der Veräußerung rückwirkend dem gewerblichen Grundstückshandel des Klägers zugeordnet worden.
- 16 Die Veräußerung der streitgegenständlichen Grundstücke stehe nicht mit der beendeten Fruchtziehung in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang und sei somit auch nicht als deren letzter Akt anzusehen. Die neue Zweckbestimmung werde auch aus der Feststellung des FG deutlich, wonach der Kläger erst im Jahre 2006 und damit gerade nicht unmittelbar nach der bereits im April 2005 erklärten Betriebsaufgabe entsprechende Verkaufsbemühungen in Bezug auf die entnommenen Grundstücke aufgenommen habe. Hätte der Kläger den Bezug zu der bisherigen land- und forstwirtschaftlichen Fruchtziehung aufrechterhalten wollen, hätte er keinen Anlass zu einer Betriebsaufgabeerklärung gehabt und die Betriebsaufgabe stattdessen innerhalb eines angemessenen Abwicklungszeitraums vollzogen.
- 17 Für die Frage der Zuordnung der Grundstücke zum gewerblichen Grundstückshandel des Klägers sei auf die zweckbestimmende Anschaffung bzw. den zweckbestimmenden anschaffungsähnlichen Vorgang in Form der Entnahme mit Wirkung vom 30. Juni 2005 abzustellen. Dieser stehe mit der etwa vier Jahre später erfolgten Veräußerung in einem solchen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang, dass nach der BFH-Rechtsprechung zur Bestimmung des Umfangs eines gewerblichen Grundstückshandels auf einen einheitlichen Betätigungswillen des Klägers zu schließen sei. Danach sei Indiz für den erforderlichen zeitlichen Zusammenhang eine Zeitspanne von nicht mehr als fünf Jahren zwischen der Anschaffung bzw. Errichtung und der Veräußerung der einzelnen Objekte. Demgemäß habe sich die Veräußerungsabsicht des Klägers im Rahmen seines gewerblichen Grundstückshandels auch auf die streitgegenständlichen Grundstücke des Anwesens bezogen.
- 18 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer 2009 vom 4. Mai 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. Mai 2016 dahingehend zu ändern, dass der verbleibende Verlustvortrag um den Verlust aus der Veräußerung der Betriebsgrundstücke des Gestüts erhöht wird und der verbleibende Verlustvortrag für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG in der ab 1. Januar 2009 geltenden Fassung mit 0 € festgestellt wird.
- 19 Das FA beantragt,
die Revision des Klägers zurückzuweisen.
- 20 Es schließt sich dem FG an.

Entscheidungsgründe

II.

- 21 Die Revision ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 22 Das FG hat mit einer revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Begründung entschieden, dass die im Rahmen der Veräußerung der Grundstücke des Gestüts erzielten Verluste nicht bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG zu berücksichtigen sind. Es hat unter Beachtung der Grundsätze der ständigen Rechtsprechung des BFH zum gewerblichen Grundstückshandel (unter 1.) erkannt, dass die Grundstücke nicht Bestandteil des notwendigen (unter 2.a) oder gewillkürten (unter 2.b) Betriebsvermögens seines bestehenden gewerblichen Grundstückshandels wurden und mit der Veräußerung der Grundstücke des Gestüts auch kein selbständiger Grundstückshandel begründet wurde (unter 2.c).
- 23 1. Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 2 EStG ist eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn sie weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Darüber hinaus hat die Rechtsprechung das negative Erfordernis aufgestellt, dass es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln darf.

- 24** a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn (bei Vorliegen der in § 15 Abs. 2 EStG genannten Voraussetzungen) nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz i.S. einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z.B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt (Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751; vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, und vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291).
- 25** b) Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung hat der BFH die sog. Drei-Objekt-Grenze eingeführt. Sie besagt, dass grundsätzlich kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, sofern weniger als vier Objekte veräußert werden. Je geringer der Umfang von Anschaffungen und Veräußerungen ist, desto weniger ist anzunehmen, dass der Zweck der Vermögensmehrung durch Umschichtung (Ausnutzung substantieller Vermögenswerte) im Vordergrund steht. Werden innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs --in der Regel fünf Jahre-- zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf mindestens vier Objekte veräußert, kann von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden, weil die äußeren Umstände den Schluss zulassen, dass es dem Steuerpflichtigen auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13. August 2002 VIII R 14/99, BFHE 199, 551, BStBl II 2002, 811, unter 1.b aa, m.w.N., sowie Senatsurteil vom 23. August 2017 X R 7/15, BFH/NV 2018, 325, Rz 23).
- 26** c) Bei der Abgrenzung einer noch privaten Vermögensverwaltung von einem gewerblichen Grundstückshandel kommt es auf das im Rahmen eines Indizienbeweises zu würdigende Gesamtbild der Betätigung an, so dass eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls vorzunehmen ist, die dem FG als Tatsachengericht obliegt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 30. November 2006 VIII B 104/06, BFH/NV 2007, 486, unter II.2., und vom 27. Dezember 2007 IV B 124/06, BFH/NV 2008, 781, unter II.1.).
- 27** 2. Hiernach ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG die Veräußerung der Grundstücke des Anwesens nicht den gewerblichen Einkünften des Klägers zugeordnet hat. Das FG hat mit einer nachvollziehbaren Begründung erkannt, dass die Grundstücke weder Bestandteil des notwendigen (unter 2.a) noch des gewillkürten (unter 2.b) Betriebsvermögens seines bestehenden gewerblichen Grundstückshandels wurden. Mit der Veräußerung der Grundstücke begründete der Kläger auch keinen selbständigen Grundstückshandel (unter 2.c).
- 28** a) Notwendiges Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs sind die Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dergestalt unmittelbar dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind. Für einen gewerblichen Grundstückshandel gilt dies entsprechend. Zur Veräußerung im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels sind die Objekte "bestimmt", auf die sich die Veräußerungsabsicht des Steuerpflichtigen bezieht (vgl. Senatsurteil vom 10. Dezember 2008 X R 14/05, BFH/NV 2009, 1244, unter II.2.a, m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung). Steht die Veräußerungsabsicht nicht bereits aus anderen Gründen fest, so wird sie aufgrund des sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Veräußerung indiziert. Es sind allerdings nur diejenigen Grundstücksgeschäfte als gewerblich zu beurteilen, die in einem solchen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zueinander stehen, dass der Schluss auf einen einheitlichen Betätigungswillen möglich ist (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.II.2. a.E.). Die hiernach die Steuerbarkeit gemäß § 15 EStG begründenden einzelnen Grundstücksgeschäfte brauchen nach Art und Durchführung nicht miteinander vergleichbar zu sein; es genügt, dass sie dem Grundstückshandel zuzuordnen sind (vgl. Senatsurteil vom 11. Dezember 1996 X R 241/93, BFH/NV 1997, 396, unter 2.).
- 29** aa) Der erforderliche sachliche Zusammenhang (vgl. BFH-Urteil vom 22. Mai 1987 III R 212/83, BFH/NV 1987, 717, unter 2.) zwischen den einzelnen Geschäften wird durch die einen Gewerbebetrieb kennzeichnenden Merkmale hergestellt (BFH-Urteil vom 15. Dezember 1992 VIII R 9/90, BFH/NV 1993, 656, unter 2.a). Indiz für den notwendigen zeitlichen Zusammenhang ist u.a. eine Zeitspanne von in der Regel nicht mehr als fünf Jahren zwischen der Anschaffung bzw. Errichtung und der Veräußerung der einzelnen Objekte (Senatsurteil vom 28. Oktober 2015 X R 22/13, BFHE 251, 369, BStBl II 2016, 95, Rz 35). Allerdings können auch die erst nach Ablauf von fünf, aber innerhalb von zehn Jahren nach Erwerb oder Errichtung veräußerten Immobilien in den gewerblichen Grundstückshandel mit einzubeziehen sein, da der Fünfjahreszeitraum nur indizielle Bedeutung hat (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.4.). Je größer der zeitliche Abstand zwischen Erwerb bzw. Errichtung und Veräußerung bzw. je länger der Verwertungszeitraum ist, umso gewichtiger müssen diese besonderen Umstände sein, damit auf einen einheitlichen Betätigungswillen geschlossen werden kann (BFH-Urteil vom 5. Mai 2004 XI R 7/02, BFHE 206, 141, BStBl II 2004, 738, unter II.2.).

- 30** (1) Zum Zeitpunkt der Anschaffung des Anwesens im Jahr 1992 hatte der Kläger keine unbedingte Veräußerungsabsicht, vielmehr dienten die Grundstücke seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Bis zur Betriebsaufgabe am 30. Juni 2005, also mehr als zwölf Jahre, hat der Kläger auf den Grundstücken des Anwesens ein Pferdegestüt betrieben und damit Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt. Die Grundstücke des Gestüts wurden anlässlich der Betriebsaufgabe in das Privatvermögen überführt und erst mehr als vier Jahre danach veräußert. Das FG hat zu Recht darauf hingewiesen, dass das Gestüt insgesamt fast 17 Jahre im Eigentum des Klägers stand.
- 31** (2) Bei der Überführung eines Grundstücks in das Privatvermögen ist der Zeitraum, während dessen das Grundstück Anlagevermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft war, bei der Beurteilung des erforderlichen zeitlichen Zusammenhangs zwischen der Anschaffung und der Veräußerung von Grundstücken grundsätzlich zu berücksichtigen (so auch BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 434, Tz 27; Kanzler, Deutsche Steuer-Zeitung 2013, 822, 829; Schmidt/Wacker, EStG, 37. Aufl., § 15 Rz 50). Auch wenn nicht generell alle Grundstücke außer Betracht bleiben, die der Steuerpflichtige länger als zehn Jahre im Eigentum hatte (vgl. Senatsurteil vom 17. Februar 1993 X R 108/90, BFH/NV 1994, 84, unter 1.b bb) und letztere zeitliche Grenze nicht starr zu handhaben ist, muss bei einem zeitlichen Abstand von 17 Jahren zwischen Anschaffung und Veräußerung ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang verneint werden. Deshalb besteht keine Vermutung einer Anschaffung in zumindest bedingter Veräußerungsabsicht, durch die eine rechtliche Zuordnung zum Bild des "marktmäßigen Umschlags" ermöglicht wird (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 1997, 396, unter 3.).
- 32** Vorliegend tritt nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Nutzung von Grundbesitz i.S. einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten durch Selbstnutzung gegenüber der Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung entscheidend in den Vordergrund. Der Verkauf des Anwesens steht in keinem Zusammenhang mit dem gewerblichen Grundstückshandel des Klägers und kann deshalb diesem nicht zugeordnet werden (vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 1987, 717, unter 2.b). Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass der Kläger im Rahmen seines gewerblichen Grundstückshandels ansonsten vornehmlich Häuser und Wohnungen in Großstädten verkaufte, also Objekte anderer Nutzungsart und Qualität. Die Veräußerung des Gestüts steht damit nicht im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Anschaffung, sondern mit der vormaligen Fruchtziehung und Eigennutzung und ist als deren letzter Akt anzusehen (vgl. Beermann, EFG 2017, 1346, 1349).
- 33** (3) Die Entnahme der Grundstücke im Rahmen der Betriebsaufgabe kann --jedenfalls im Streitfall-- auch nicht als Anschaffung oder anschaffungsähnlicher Vorgang i.S. der Grundsätze der Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel betrachtet werden.
- 34** (a) Anders könnte es sich zwar verhalten, sofern vor oder nach der Entnahme werterhöhende Maßnahmen (z.B. umfangreiche Modernisierungs- oder Erschließungsmaßnahmen) getroffen werden, die erkennbar der Vorbereitung von Grundstücksgeschäften dienen. So ist insbesondere anerkannt, dass ursprünglich landwirtschaftlich genutzte Grundstücke Gegenstand eines gewerblichen Grundstückshandels werden können, sofern Aktivitäten entfaltet werden, die darauf gerichtet sind, den zu veräußernden Grundbesitz zu einem Objekt anderer Marktgängigkeit zu machen (vgl. BFH-Urteil vom 8. November 2007 IV R 34/05, BFHE 219, 306, BStBl II 2008, 231, Rz 20).
- 35** Derartige Umstände sind im Streitfall indes nicht ersichtlich.
- 36** (b) Die vom Kläger zitierten BFH-Urteile (in BFHE 174, 422, BStBl II 1994, 749, und in BFHE 175, 574, BStBl II 1995, 170), die aus seiner Sicht belegen sollen, dass eine Entnahme stets als Anschaffung zu behandeln sei, betreffen die Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung eines Gebäudes, wenn der Steuerpflichtige es aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt und dabei die stillen Reserven aufdeckt und versteuert. Diese Entscheidungen enthalten jedoch keine Aussagen hinsichtlich der Abgrenzung eines gewerblichen Grundstückshandels von einer privaten Vermögensverwaltung (a.A. wohl Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz A 373a). Ein allgemein gültiger Rechtssatz, dass eine Entnahme stets eine Anschaffung oder einen anschaffungsähnlichen Vorgang darstellt, lässt sich --wie das FA in seiner Revisionserwiderung zutreffend ausführt-- den Entscheidungen nicht entnehmen.
- 37** (4) Eine analoge Anwendung von § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG bzw. ein Heranziehen des Rechtsgedankens dieser Vorschrift in Fällen der Entnahme von Grundstücken bei der Prüfung, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, kommt nicht in Betracht. Es fehlt jedenfalls an einer planwidrigen Regelungslücke. Eine solche liegt vor, wenn der Gesetzgeber einen bestimmten Fall unbewusst nicht geregelt hat, da er den Sachverhalt nicht gesehen hat (vgl. Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rz 692).

- 38** Die Vorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG wurde durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) in das Gesetz eingefügt. Vor Inkrafttreten dieser Regelung wurde die Überführung eines Wirtschaftsguts vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen nach der Rechtsprechung des BFH nicht als Anschaffung i.S. des § 23 EStG eingestuft, da diese nach dem Wortsinn den Übergang von Vermögen zwischen verschiedenen Personen voraussetzt (vgl. BFH-Urteile vom 23. April 1965 VI 34/62 U, BFHE 82, 637, BStBl III 1965, 477, und vom 18. Oktober 2006 IX R 5/06, BFHE 215, 237, BStBl II 2007, 179, unter II.1.a). Der Gesetzgeber hat daraufhin die gesetzliche Fiktion, wonach die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme oder Betriebsaufgabe als Anschaffung gilt, nur punktuell im Anwendungsbereich des § 23 EStG eingeführt. Hätte es der Gesetzgeber für erforderlich gehalten, diese Fiktion auch im Rahmen der Grundsätze zum gewerblichen Grundstückshandel anzuwenden, hätte er eine entsprechende Regelung in § 15 EStG aufnehmen können. Da eine solche Ergänzung dort unterblieben ist, obwohl die Auslegung des Begriffs "Anschaffung" durch die Rechtsprechung bekannt war, kann nicht von einer planwidrigen Regelungslücke ausgegangen werden. Eine analoge Anwendung von § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG bei den Grundsätzen zum gewerblichen Grundstückshandel erscheint auch deshalb nicht als sinnvoll, da Wertsteigerungen, die beim Steuerpflichtigen nach der Entnahme eines Grundstücks im Privatvermögen entstehen, eben durch § 23 EStG erfasst werden. Besteuerungslücken hat der Gesetzgeber hierdurch vermieden.
- 39** bb) Zutreffend hat das FG der Tatsache, dass der Kläger neben dem Gestüt seit Langem einen umfangreichen Wertpapier- und Grundstückshandel betrieb, keine allein ausschlaggebende Bedeutung zugemessen. Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Branchennähe eines Steuerpflichtigen nur ein schwaches Beweisanzeichen für das Vorhandensein einer von vornherein bestehenden Veräußerungsabsicht, dem allenfalls in Verbindung mit anderen Indizien Bedeutung zukommt (vgl. Senatsurteil vom 18. August 2009 X R 41/06, BFH/NV 2010, 38, Rz 39). Aus dem Beginn eines Grundstückshandels ist nicht zwingend zu folgern, alle dem Steuerpflichtigen gehörenden Grundstücke seien zum Verkauf bestimmt und damit Betriebsvermögen (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 1994, 84, unter 1.b bb).
- 40** cc) Das FG hat zutreffend entschieden, dass aus der vom FA und dem Kläger abgeschlossenen Verständigung vom 21. Dezember 2005 kein anderes Ergebnis folgt. Wie eine zukünftige Veräußerung von Grundstücken steuerlich zu behandeln ist, hätte im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung, deren Bindungswirkung voraussetzt, dass sie sich auf Sachverhaltsfragen der Vergangenheit bezieht (vgl. Senatsurteil vom 7. Juli 2004 X R 24/03, BFHE 206, 292, BStBl II 2004, 975, unter II.B.1., m.w.N.), nicht wirksam vereinbart werden können und wurde im Streitfall auch nicht vereinbart.
- 41** dd) Auch eine Überführung in das Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels gemäß § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG scheidet im Streitfall aus. Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt, ist nach dieser Vorschrift bei der Überführung der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.
- 42** In der tatsächlichen Verständigung vom 21. Dezember 2005 kommt jedoch unmissverständlich zum Ausdruck, dass die Grundstücke des Gestüts Bestandteil des Privatvermögens werden sollten. Darüber hinaus hat der Kläger anlässlich der Betriebsaufgabe unstreitig einen Aufgabe- bzw. Entnahmegewinn erklärt. Dies spricht ebenfalls dafür, dass der Kläger die Grundstücke in sein Privatvermögen und gerade nicht in sein gewerbliches Betriebsvermögen überführen wollte, da ansonsten die Aufdeckung der stillen Reserven hätte unterbleiben müssen.
- 43** ee) Schließlich führt die angeblich langjährige Praxis des Klägers, Grundstücksveräußerungen, mit denen Verluste erzielt wurden, rückwirkend dem gewerblichen Grundstückshandel zuzuordnen, zu keiner anderen Würdigung. Vielmehr ist für jedes Grundstücksgeschäft gesondert zu prüfen, ob es zur Veräußerung im Rahmen seines gewerblichen Grundstückshandels bestimmt war.
- 44** b) Das Anwesen wurde auch nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels des Klägers bestimmt, da eine Einlage unstreitig nicht vorgenommen wurde.
- 45** aa) Auch bei einem umfangreichen gewerblichen Grundstückshandel kann nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass ein langjährig selbst bzw. vermögensverwaltend genutztes Grundstück vor der Veräußerung noch in das Betriebsvermögen des Grundstückshandels eingelegt wurde (a.A. Reiß in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 15 Rz 119). Die Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen muss vielmehr unmissverständlich in einer Weise kundgemacht werden, dass ein sachverständiger Dritter ohne weitere Erklärung des Steuerpflichtigen die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen erkennen kann (vgl. Senatsurteil vom 22. September 1993 X R 37/91, BFHE 172, 354, BStBl II 1994, 172, zu Wertpapieren).

- 46** bb) Hieran fehlt es im Streitfall. Während die Einlage von anderen Grundstücken ausdrücklich im Jahresabschluss des gewerblichen Grundstückshandels des Klägers erwähnt wurde, fehlt hinsichtlich des Gestüts ein entsprechender Hinweis. Im Jahresabschluss des gewerblichen Grundstückshandels zum 31. Dezember 2009 ist die Veräußerung des Anwesens zwar erfasst; dieser wurde jedoch erst nach der Veräußerung erstellt und ist deshalb nicht geeignet, die vorherige Einlage in das Betriebsvermögen zu dokumentieren (vgl. Senatsurteil in BFHE 172, 354, BStBl II 1994, 172). Im Übrigen geht auch der Kläger davon aus, dass die Grundstücke des Gestüts nicht in das Betriebsvermögen seines gewerblichen Grundstückshandels eingelegt wurden.
- 47** c) Das FG hat darüber hinaus zu Recht entschieden, dass der Kläger durch den Verkauf des Anwesens auch keinen selbständigen gewerblichen Grundstückshandel eröffnet hat.
- 48** aa) Die Veräußerung von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gehört, führt grundsätzlich zu Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft, weil die Veräußerung ein Hilfsgeschäft der land- und forstwirtschaftlichen Betätigung ist (vgl. Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz A 374). Grundstücksveräußerungen sind erst dann Gegenstand eines selbständigen gewerblichen Grundstückshandels und nicht mehr landwirtschaftliche Hilfsgeschäfte, wenn der Landwirt Aktivitäten entfaltet, die darauf gerichtet sind, den zu veräußernden Grundbesitz zu einem Objekt anderer Marktgängigkeit zu machen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 219, 306, BStBl II 2008, 231, Rz 20). Denn damit verwertet der Landwirt die Grundstücke seines Anlagevermögens wie ein Gewerbetreibender und erfüllt die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG. Mit den in Veräußerungsabsicht vorgenommenen, werterhöhenden Aktivitäten werden die Grundstücke zum gewerblichen Umlaufvermögen (BFH-Entscheidungen vom 4. Juli 2006 IV B 59/05, BFH/NV 2006, 2063, unter II.1.a, und vom 8. September 2005 IV R 38/03, BFHE 211, 195, BStBl II 2006, 166, unter 1.a).
- 49** bb) Im Streitfall hat der Kläger die Grundstücke anlässlich der Betriebsaufgabe lange vor der Veräußerung in das Privatvermögen überführt, so dass kein Hilfsgeschäft der land- und forstwirtschaftlichen Betätigung anzunehmen ist. Aktivitäten, die darauf gerichtet waren, das Anwesen zu einem Objekt anderer Marktgängigkeit zu machen, hat der Kläger unstreitig nicht vorgenommen (s.o.). Es kann deshalb dahinstehen, ob das Anwesen als ein Objekt i.S. der Drei-Objekt-Grenze zu werten ist oder ob angesichts des Verkaufs von mehreren Grundstücken mehrere Objekte anzunehmen sind, da der Kläger die Grundstücke nicht wie ein Gewerbetreibender verwertet hat.
- 50** 3. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die vom Kläger bei der Veräußerung der Grundstücke des Anwesens erzielten Verluste bei den Einkünften aus § 23 EStG zu berücksichtigen sind, da eine Zurechnung zu anderen Einkunftsarten nicht stattfindet (§ 23 Abs. 2 EStG).
- 51** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de