

# Urteil vom 08. Mai 2019, VI R 8/17

## Unterhaltung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

ECLI:DE:BFH:2019:U.080519.VIR8.17.0

BFH VI. Senat

EStG § 13, EStG § 13a, EStG § 15, EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014

vorgehend FG Düsseldorf, 01. März 2016, Az: 7 K 3227/15 E

## Leitsätze

1. NV: Ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im ertragsteuerlichen Sinne erfordert eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt .
2. NV: Das Halten von Reitpferden --im Rahmen der Vieheinheitengrenzen-- allein zu privaten Zwecken begründet auch bei einmaliger Reproduktion eines Fohlens keinen landwirtschaftlichen Betrieb "Pferdezucht" .

## Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 02.03.2016 - 7 K 3227/15 E aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Kläger und Revisionskläger (Kläger) ein Betriebsgrundstück veräußert und hieraus einen steuerbaren Gewinn gemäß § 13 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielt haben.
- 2 Die Kläger erzielten in den Streitjahren (2013 und 2014) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Kapitalvermögen. Mit der Einkommensteuererklärung 1989 hatte der Kläger erstmalig Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt, die der damalige Steuerberater wie folgt erläuterte: Der Kläger habe im Jahr 1989 einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eröffnet. Zweck sei die Aufzucht, Mast und Vermarktung von Rindvieh. Zu dem Betrieb gehörten die Flächen A Flurstück 1, 2 teilweise, 3 und 4. Diese teilten sich auf in Forstwirtschaft 35 a und Landwirtschaft 53 a 56 qm einschließlich Hoffläche, insgesamt 8 858 qm. Die Fläche solle künftig durch Zukauf vergrößert werden. Der Gewinn werde nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Der Grund und Boden werde in einem Anlagenverzeichnis geführt. Bei der Bewertung von Vieh werde die Durchschnittsbewertung in Anspruch genommen. Die Einlage der Grundstücke solle zum Teilwert erfolgen.
- 3 Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für das Rumpfwirtschaftsjahr 1988/1989 und das Wirtschaftsjahr 1989/1990 ermittelte der Kläger nach § 4 Abs. 3 EStG. Ab dem Wirtschaftsjahr 1990/1991 ermittelte er den Gewinn nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG.
- 4 Zu den Einkommensteuererklärungen 2011 und 2012 teilten die Berater des Klägers mit, es seien keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft anzusetzen. Zunächst habe die Mutter des Klägers im Jahr 1951 eine Grundstücksfläche von 2 553 qm für den Bau eines Hauses erworben, einige Jahre später seien 403 qm dazu erworben worden. 1989 seien wegen der Reitsportaktivitäten seiner Töchter weitere 3 224 qm Grünlandfläche

angekauft worden. Der Kläger habe aber niemals einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bewirtschaftet. Er habe vielmehr privat lediglich zwei (Reit-)Pferde für die sportlichen Interessen seiner Kinder gehalten. Das einzig bisher gezüchtete Fohlen sei inzwischen 14 Jahre alt und noch im Familienbesitz als Reitpferd. Die Erklärung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft seit 1988/89 sei ausschließlich aus baurechtlichen Gründen erfolgt, um eine Baugenehmigung für einen Pferdestall zu erwirken. Bei der Auseinandersetzung mit der Landwirtschaftskammer und dem Verband zur Erlangung einer "Befürwortung" für den Bauantrag habe bei der Ablehnung immer die fehlende Eignung und Befähigung zum Führen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs wegen der beruflichen Tätigkeit des Klägers als ... eine zentrale Rolle gespielt. Eine Baugenehmigung sei nur über eine Klage beim Verwaltungsgericht erlangt worden. Dort sei ausschließlich auf die vorhandene Fläche abgestellt worden. Bei der vorliegenden Bewirtschaftung sei ein Ertrag nie zu erzielen gewesen.

- 5** Im Einkommensteuerbescheid 2011 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft --ohne steuerliche Auswirkungen-- mit 190 € und im geänderten Einkommensteuerbescheid 2012 vom 5. Dezember 2014 in Höhe von 0 € an.
- 6** In der Einkommensteuererklärung für 2013 erklärte der Kläger ebenfalls keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (mehr). Der Steuererklärung war (erneut) ein Schreiben des Steuerberaters beigelegt, nach dem der Kläger zu keiner Zeit Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt und auch keinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten habe. Zudem wies der steuerliche Berater darauf hin, dass im Juli 2013 eine noch zu vermessende Grundstücksteilfläche von 1 375 qm aus dem Grundstück A Flurstück 4 für 220.000 € verkauft worden sei.
- 7** Mit Bescheiden vom 1. Juni 2015 setzte das FA die Einkommensteuer für 2013 und die Einkommensteuervorauszahlungen für 2014 fest. Dabei wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, ermittelt nach § 13a EStG, angesetzt. Zudem erfasste das FA einen Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Grundstücksteilfläche in Höhe von 218.594 € jeweils zur Hälfte bei der Einkommensteuer 2013 und im Vorauszahlungsbescheid 2014.
- 8** Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 829 veröffentlichten Gründen weitgehend ab. Der dem Grunde nach zutreffend angesetzte Veräußerungsgewinn sei um weitere Anschaffungs-/Veräußerungskosten zu mindern und betrage daher lediglich 200.145 €, wovon 100.073 € in 2013 und 100.072 € in 2014 zu berücksichtigen seien.
- 9** Unter dem 2. Dezember 2016 hat das FA gegenüber den Klägern einen Einkommensteuerbescheid für 2014 erlassen.
- 10** Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 11** Sie beantragen sinngemäß, das Urteil des FG Düsseldorf vom 2. März 2016 - 7 K 3227/15 E und die Einspruchsentscheidung vom 22. September 2015 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für 2013 vom 1. Juni 2015 und für 2014 vom 2. Dezember 2016 dahingehend zu ändern, dass keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft angesetzt werden.
- 12** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13** 1. Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Rechtssache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Senat kann aufgrund der Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob der Kläger einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb geführt hat, die streitbefangene Grundstücksfläche deshalb Betriebsvermögen darstellte und der Kläger somit aus deren Veräußerung einen steuerbaren Gewinn erzielt hat.
- 14** 2. Soweit das Urteil des FG die Einkommensteuer 2014 betrifft, ist es bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil sich während des Beschwerdeverfahrens wegen Nichtzulassung der Revision der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG entschieden hat, geändert hat (§ 127 FGO). An die Stelle

des Einkommensteuervorauszahlungsbescheids für 2014 vom 1. Juni 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. September 2015 ist der Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 2. Dezember 2016 getreten und nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. April 2010 - V B 115/09). Das angefochtene Urteil ist daher insoweit gegenstandslos und aufzuheben (BFH-Urteile vom 3. Juni 2014 - II R 45/12, BFHE 245, 374, BStBl II 2014, 806, und vom 15. März 2017 - II R 10/15, jeweils m.w.N.).

- 15** Einer Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 127 FGO hätte es insoweit zwar grundsätzlich nicht bedurft, da sich bei den zwischen den Beteiligten streitigen Punkten keine Änderungen ergeben haben (s. dazu BFH-Urteile in BFHE 245, 374, BStBl II 2014, 806, und vom 15. März 2017 - II R 10/15). Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des BFH; sie fallen durch die Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils nicht weg, da das finanzgerichtliche Urteil nicht an einem Verfahrensmangel leidet.
- 16** Gleichwohl kann der Senat nicht gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO in der Sache selbst entscheiden, da es an den entsprechenden Feststellungen fehlt (s. II.1.).
- 17** 3. Einnahmen, 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 zurechnen lassen. Deshalb setzt die Berücksichtigung des von dem Kläger aus dem Verkauf der streitbefangenen Grundstücksfläche erzielten Gewinns voraus, dass dieser aus der Unterhaltung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs i.S. von § 13 Abs. 1 EStG entstanden ist (vgl. Senatsurteil vom 9. März 2017 - VI R 86/14, BFHE 257, 561, BStBl II 2017, 981, Rz 9).
- 18** 4. Ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im ertragsteuerlichen Sinne erfordert eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt (§ 13 i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG; z.B. Senatsurteil vom 23. Oktober 2018 - VI R 5/17, BFHE 262, 425, Rz 20; BFH-Urteile vom 5. Mai 2011 - IV R 48/08, BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792, Rz 13; vom 13. Dezember 2001 - IV R 86/99, BFHE 197, 468, BStBl II 2002, 80, unter 1.b, und vom 21. Januar 1999 - IV R 27/97, BFHE 188, 27, BStBl II 1999, 638, unter B.III.1.). Die für eine betriebliche Tätigkeit geltenden Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG gelten in gleicher Weise für land- und forstwirtschaftliche Einkünfte (z.B. BFH-Urteile in BFHE 257, 561, BStBl II 2017, 981, Rz 10, m.w.N., und in BFHE 197, 468, BStBl II 2002, 80, unter 1.b, m.w.N.). Dazu treten müssen die die jeweilige land- und forstwirtschaftliche Erwirtschaftungsart kennzeichnenden Merkmale des § 13 Abs. 1 und 2 EStG.
- 19** 5. a) Nach diesen Maßstäben kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Denn das FG hat das Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs des Klägers allein darauf gestützt, dass von ihm gehaltene Tiere --gemessen am gesetzlichen Flächenschlüssel-- eine ausreichende Futtergrundlage haben. Die die jeweilige land- und forstwirtschaftliche Erwirtschaftungsart prägenden Merkmale des § 13 Abs. 1 und 2 EStG --hier der Tierzucht und Tierhaltung im Rahmen der Vieheinheitengrenzen-- stehen jedoch nicht für sich und vermögen deshalb steuerbare Einkünfte nicht zu begründen. Vielmehr führt das Halten und Züchten von Tieren nur dann zu Einkünften i.S. des § 2 Abs. 1 EStG, wenn der Steuerpflichtige diese Tätigkeit selbständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht ausübt sowie sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt.
- 20** Entgegen der Auffassung des FG ist es deshalb nicht unerheblich, ob es im Streitfall an einer erwerbswirtschaftlichen Tierhaltung fehlt. Erst wenn eine solche vorliegt, können steuerbare Einkünfte vorliegen. Sodann ist anhand der in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG geregelten Vieheinheitengrenze die landwirtschaftliche von der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung abzugrenzen und ein Gewinn/Verlust aus dieser Tätigkeit der entsprechenden Einkunftsart zuzuordnen. Lediglich insoweit ist das Verhältnis von gehaltenen Tieren und vorgehaltener Fläche konstitutiv. Die Haltung eigener Reitpferde zu privaten Zwecken führt hingegen nicht zu steuerbaren Einkünften (Paul in Herrmann/Heuer/Raupach, § 13 EStG Rz 76; Kube in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 13 Rz 9). Eine solche Tätigkeit entspricht nicht dem Bild einer unternehmerischen Marktteilhabe, sondern dem einer steuerunerheblichen, der Privatsphäre zugehörigen Freizeitbeschäftigung. Dies gilt selbst dann, wenn aus der Reitpferdehaltung ein Fohlen hervorgeht. Allein die einmalige Reproduktion eines Fohlens begründet entgegen der Auffassung des FA keine erwerbswirtschaftliche Pferdezucht. Hierfür ist vielmehr erforderlich, dass diese auf hinreichend breiter Basis betrieben wird, da dort die Qualität aus der Quantität kommt (BFH-Urteile in BFHE 188, 27, BStBl II 1999, 638, unter B.III.3., und vom 27. Januar 2000 - IV R 33/99, BFHE 191, 119, BStBl II 2000, 227, unter 3.).
- 21** b) Die Vorentscheidung stellt sich auch nicht aus anderen Gründen als richtig dar. Dem Kläger kann ein land- und

forstwirtschaftlicher Betrieb nicht nach dem Grundsatz von Treu und Glauben zugerechnet werden.

- 22** Zwar ist der Grundsatz von Treu und Glauben, wonach jeder auf die berechtigten Belange des anderen Teils angemessene Rücksicht zu nehmen hat und sich zu seinem früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzen darf ("venire contra factum proprium"), auch im Steuerrecht anzuwenden. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH bringt jedoch der Grundsatz von Treu und Glauben keine Steueransprüche zum Entstehen oder zum Erlöschen, sondern kann allenfalls verhindern, dass eine Forderung oder ein Recht geltend gemacht werden kann. Auch kann es dem Steuerpflichtigen auf Grund seines früheren Verhaltens verwehrt sein, ihm zustehende Einwendungen und Einreden gegen Ansprüche des FA zu erheben. Ein treuwidriges Verhalten kann allerdings nicht dazu führen, Steuerrechtsfolgen zu begründen oder zu verneinen, die materiell-rechtlich nicht bestehen (BFH-Urteile vom 8. August 2013 - III R 3/13, BFHE 243, 198, BStBl II 2014, 576, Rz 28 f.; vom 30. Juli 1997 - I R 7/97, BFHE 184, 88, BStBl II 1998, 33, unter II.3.; vom 8. Februar 1996 - V R 54/94, BFH/NV 1996, 733, unter II.2.a und b, sowie Senatsurteile vom 29. Januar 2009 - VI R 12/06, BFH/NV 2009, 1105, unter II.2.a, und vom 29. März 2017 - VI R 82/14, Rz 21).
- 23** Denn Finanzbehörden wie -gerichte dürfen nicht aufgrund fiktiver Sachverhalte entscheiden, sondern haben nach § 88 der Abgabenordnung, § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln. Dies gilt auch bei wechselndem Sachvortrag des Steuerpflichtigen. Erforderlichenfalls hat das FG das tatsächliche Geschehen aufgrund einer Beweisaufnahme festzustellen. Dabei kann insbesondere das bisherige Vorbringen gegenüber dem FA zwar ein wichtiges Indiz abgeben; das FG muss aber noch weitere Ermittlungen anstellen (z.B. Senatsurteil vom 13. Dezember 1985 - VI R 190/82, BFHE 145, 549, BStBl II 1986, 486, betreffend das Vorbringen von Ehegatten gegenüber dem Familiengericht). Dies gilt umso mehr, als allein aus der Erklärung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nicht auf das Vorliegen eines solchen Betriebs geschlossen werden kann (BFH-Urteil vom 19. Oktober 1995 - IV R 111/94, BFHE 179, 388, BStBl II 1996, 188, unter 1.d).
- 24** Daran gemessen kann allein aus dem früheren, anderen Vorbringen des Klägers nicht auf das Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs geschlossen werden.
- 25** 6. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 26** Aufgrund der Feststellungen des FG kann der Senat nicht beurteilen, ob der Kläger tatsächlich einen landwirtschaftlichen Betrieb geführt hat. Denn das FG hat zur Frage der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht sowie der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr keine Feststellungen getroffen. Diese hat es nachzuholen.
- 27** 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)