

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 30.8.2007, IV R 5/06

Voraussetzungen der Betriebsaufgabe eines selbst bewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebs bei Verschwinden des Landwirts

Leitsätze

Die Flucht eines Landwirts unter Zurücklassung von Zetteln mit der Anweisung zur Betriebsauflösung bewirkt keine sofortige Aufgabe eines aktiv bewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebs. Erforderlich ist darüber hinaus die Umsetzung des Entschlusses zur Betriebsaufgabe durch Veräußerung und/oder Entnahme der wesentlichen Betriebsgrundlagen .

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob ein landwirtschaftlicher Betrieb mit einer auf dem Küchentisch hinterlassenen Erklärung und dem anschließenden Verschwinden des Betriebsinhabers aufgegeben wurde, so dass die Gewinne aus späteren Grundstücksverkäufen nicht mehr der Einkommensteuer unterlagen.
- 2 Der unverheiratete Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, den er mit erheblichen Schulden im Jahr 1981 übernommen und vorher bereits seit dem 1. Juli 1978 pachtweise im Nebenerwerb bewirtschaftet hatte. Den Gewinn hatte er durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelt.
- 3 Die wirtschaftliche Situation des Klägers verschlechterte sich zunehmend. Daraufhin akzeptierte dessen Schwager einen Wechsel, der aus einem Grundstücksverkauf abgedeckt werden sollte. Der Wechsel ging jedoch zu Protest, weil der Kläger ihn bei Fälligkeit nicht einlösen konnte. Bald danach verschwand der Kläger. Er hinterließ auf dem Küchentisch zwei von ihm unterschriebene Zettel folgenden Inhalts:
- 4 "Ich will nicht mehr. Verkauft alles incl. Ländereien und löst alles auf."
- 5 "Vollmacht! Ich, ... [Kläger] erteile hiermit Herrn ... [Schwager], die Vollmacht meinen Betrieb in ... aufzulösen
- 6 ... [Ort], 2.4.91."
- 7 Nach seinem Verschwinden war der Kläger in Süddeutschland nichtselbständig tätig. Die Mutter des Klägers, die die Zettel gefunden hatte, seine Schwester und der Schwager gingen davon aus, dass der Kläger nicht zurückkehren werde und der Betrieb aufzulösen sei. Post und Belege fand die Familie ungeordnet vor. Zeitnahe Bilanzen oder Buchführungsunterlagen lagen nicht vor.
- 8 Eine Vermisstenanzeige blieb erfolglos. Daraufhin beantragten Schwester und Schwager des Klägers am 5. August 1991, den Schwager zum Abwesenheitspfleger zu bestellen. Dabei gaben sie die Betriebsgröße mit ca. 30 ha an; es seien 30 Schweine, 3 Kühe und 6 Bullenkälber gehalten worden. Das Amtsgericht entsprach dem Antrag und bestellte den Schwager am 21. August 1991 zum Abwesenheitspfleger des Klägers.

- 9 Erst nachdem die vorhandenen Wirtschaftsgüter und Schulden ermittelt waren, konnte der Schwager die finanzielle Abwicklung u.a. mit Hilfe von Zwischenfinanzierungen vorantreiben. Der Schwager, der keine Kenntnisse in der Führung und Abwicklung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes besaß, veräußerte das Vieh und die verderblichen Wirtschaftsgüter schnellstmöglich. Das lebende und bewegliche Inventar wurde bis zum 14. Oktober 1991 verkauft. In der Folgezeit verkaufte der Schwager die Hofstelle mit Gebäuden, Ackerflächen und Grundstücken und verpachtete land- und forstwirtschaftliche Ländereien.
- 10 Am 24. Februar 1993 erschien der Kläger beim Amtsgericht, das die Abwesenheitspflegschaft aufhob. Gleichzeitig erteilte der Kläger seinem Schwager eine notariell beurkundete Vollmacht, ihn in allen gesetzlich zulässigen Fällen gerichtlich und außergerichtlich zu vertreten und genehmigte sämtliche für ihn abgegebenen und entgegengenommenen Erklärungen.
- 11 Im Mai 1993 erstellte der damalige Bevollmächtigte des Klägers Jahresabschlüsse für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum 30. Juni 1988, 1989 und 1990. Im Dezember 1994 folgten die Jahresabschlüsse zum 30. Juni 1991 und 1992 sowie im Oktober 1996 der Jahresabschluss zum 30. Juni 1993. Die Einkommensteuer 1991 wurde den Jahresabschlüssen entsprechend bestandskräftig festgesetzt.
- 12 Für das erste Streitjahr (1992) reichte der Kläger eine unvollständige, für das zweite Streitjahr (1993) zunächst keine Einkommensteuererklärung ein. Daraufhin schätzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) den Gewinn für das Wirtschaftsjahr 1991/92 auf 40 000 DM, für das Wirtschaftsjahr 1992/93 auf 330 000 DM und für das Wirtschaftsjahr 1993/94 wiederum auf 40 000 DM, so dass sich für beide Streitjahre Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von jeweils 185 000 DM ergaben.
- 13 Die dagegen eingelegten Einsprüche hatten nur insoweit Erfolg, als das FA die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 1992 auf 151 927 DM verminderte.
- 14 Im Klageverfahren ging der damalige Prozessbevollmächtigte des Klägers zunächst von einem fortbestehenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb aus und wandte sich gegen die geschätzten Besteuerungsgrundlagen. Am 10. Oktober 1996 reichte er mit der Einkommensteuererklärung für 1993 eine Aufgabebilanz zum 30. Juni 1993 ein. Später machte der Kläger durch die jetzigen Prozessbevollmächtigten geltend, er habe den Betrieb schon am 2. April 1991 durch die Flucht und die hinterlassenen Erklärungen vollständig und endgültig aufgegeben.
- 15 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Der Kläger habe bereits im Jahr 1991 seinen landwirtschaftlichen Teilbetrieb aufgegeben und die dazugehörigen Wirtschaftsgüter in sein Privatvermögen übernommen. Durch die im April 1991 hinterlassenen Zettel und die Flucht sei schon in diesem Zeitpunkt für jeden Dritten erkennbar gewesen, dass der Kläger sofort und endgültig die Landwirtschaft nicht mehr fortführen und die von ihm Bevollmächtigten zur Umsetzung aller dafür erforderlichen Handlungen verpflichten wollte. Dementsprechend habe der Schwager den landwirtschaftlichen Betrieb schnellstmöglich durch Verkauf der Wirtschaftsgüter und durch Verpachtung der Restflächen aufgelöst. Damit habe er auch nach außen deutlich gemacht, dass er nicht mehr mit einer späteren Betriebsfortführung durch den --bis zum Februar 1993 unauffindbaren-- Kläger rechnete und mangels eigener Landwirtschaftskennntnisse den Betrieb auch nicht selbst fortführen wollte und konnte. Nur hinsichtlich der noch im Eigentum des Klägers verbliebenen forstwirtschaftlichen Flächen stehe außer Streit, dass insoweit ein forstwirtschaftlicher (Rest-Teil-)Betrieb fortbestanden habe. Für die steuerliche Wirksamkeit der Betriebsaufgabe sei eine ausdrückliche Erklärung gegenüber dem FA nicht

erforderlich; maßgeblich sei allein die aus den tatsächlichen Gesamtumständen erkennbare eindeutige Absicht des Betriebsinhabers. Unerheblich sei deshalb, dass die Beteiligten den Vorgang steuerlich zunächst nicht als schon im Jahr 1991 erfolgte Betriebsaufgabe gewürdigt und dazu unklare und widersprüchliche Erklärungen abgegeben hätten.

- 16 Dagegen richtet sich die Revision des FA, mit der es geltend macht, eine steuerlich wirksame Betriebsaufgabe erfordere eine ausdrückliche Erklärung gegenüber dem FA, an der es 1991 gefehlt habe.
- 17 Das FA beantragt, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 3. März 2004 9 K 123/96 und 9 K 376/96 aufzuheben, die Einkommensteuer für 1992 auf 21 611,29 EUR und für 1993 auf 43 154 EUR festzusetzen und die Klage im Übrigen abzuweisen.
- 18 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

#### Entscheidungsgründe

- 19 II. Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung -FGO-). Entgegen der Auffassung des FG führten die Flucht des Klägers und die zurückgelassenen Zettel mit der Anweisung, den Betrieb aufzulösen, nicht zu einer sofortigen Betriebsaufgabe. Die vom FG festgestellten Tatsachen reichen jedoch nicht aus, um über den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe und ggf. die Höhe der Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft zu entscheiden.
- 20 1. Ein aktiv bewirtschafteter landwirtschaftlicher Betrieb wird weder durch eine Aufgabeerklärung noch durch das Verschwinden des Betriebsinhabers mit sofortiger steuerlicher Wirkung aufgegeben.
- 21 a) Eine Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 3 EStG liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und wenn er in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Grundlagen des Betriebes in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt (Senatsurteil vom 19. Mai 2005 IV R 17/02, BFHE 209, 384, BStBl II 2005, 637, unter I.1.a
- 22 der Gründe; Schmidt/Wacker, EStG, 26. Aufl., § 16 Rz 173, jeweils m.w.N.). Diese Definition gilt nach § 14 Satz 2 EStG auch für die Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (Senatsurteil in BFHE 209, 384, BStBl II 2005, 637). Die Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 3 i.V.m. § 14 Satz 2 EStG ist zu unterscheiden von der --nicht begünstigten-- Betriebsabwicklung und der Betriebsverkleinerung.
- 23 b) Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ist nach ständiger Rechtsprechung des Senats zwischen sog. Pachtbetrieben und sog. Eigentumsbetrieben zu unterscheiden. Das wesentliche Betriebsvermögen des Pächters eines landwirtschaftlichen Betriebes besteht vor allem aus dem lebenden und toten Inventar, während maßgebliche Grundlage der sog. Eigentumsbetriebe der eigene Grund und Boden ist (vgl. Senatsurteil vom 18. März 1999 IV R 65/98, BFHE 188, 310, BStBl II 1999, 398, unter 3.b der Gründe,

m.w.N.). Da Landwirtschaft auf Stückländereien auch mit Hilfe von Maschinenring und Lohnarbeiten betrieben werden kann, ist weder eine Hofstelle, noch eine Mindestgröße oder ein voller Besatz an Betriebsmitteln erforderlich (Senatsurteil in BFHE 188, 310, BStBl II 1999, 398, unter 2. der Gründe, m.w.N.). Bei Eigentumsbetrieben führt eine Verkleinerung daher selbst dann nicht zu einer Betriebsaufgabe, wenn die verbleibenden, landwirtschaftlich genutzten Flächen eine ertragreiche Bewirtschaftung nicht mehr ermöglichen (Senatsurteile in BFHE 188, 310, BStBl II 1999, 398, unter 3.c der Gründe, und vom 5. Dezember 1996 IV R 65/95, BFH/NV 1997, 225, jeweils m.w.N.).

- 24 c) Bei der Betriebsaufgabe handelt es sich um einen tatsächlichen Vorgang, dessen steuerliche Folgen nicht durch eine Aufgabeerklärung herbeigeführt werden können, es sei denn, es liegt ausnahmsweise der Sonderfall einer Betriebsverpachtung vor (Senatsurteil in BFHE 209, 384, BStBl II 2005, 637, unter I.1.c der Gründe; Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. Juli 2003 X B 12/03, BFH/NV 2003, 1575; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 185; dazu auch nachfolgend unter f). Denn eine solche Erklärung hat, solange sie nicht durch tatsächliche Maßnahmen umgesetzt wird, für sich genommen keine unmittelbare Auswirkung auf die Existenz des Betriebes.
- 25 Nach ständiger Rechtsprechung führt aus vergleichbaren Gründen auch der Tod des Betriebsinhabers nicht zu einer Betriebsaufgabe (z.B. BFH-Urteile vom 20. Januar 2005 IV R 35/03, BFH/NV 2005, 1046, unter 1.b der Gründe, und vom 12. März 1992 IV R 29/91, BFHE 168, 405, BStBl II 1993, 36, unter A.II.1. der Gründe). Nichts anderes kann für das Verschwinden des Betriebsinhabers gelten. Auch in einem solchen Fall kann der Betriebsinhaber den Betrieb nicht selbst weiterführen. Eine Betriebsaufgabe tritt jedoch --nicht anders als bei dem Tod des Betriebsinhabers-- weder unmittelbar und mit sofortiger steuerlicher Wirkung noch zwangsläufig ein.
- 26 d) Die Betriebsaufgabe beginnt mit Handlungen, die objektiv auf die Auflösung des Betriebes gerichtet sind (z.B. BFH-Urteil vom 9. September 1993 IV R 30/92, BFHE 172, 344, BStBl II 1994, 105, unter 2.b der Gründe; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 194; Leingärtner/Stephany, Besteuerung der Landwirte, Kap. 50, Rz 25, jeweils m.w.N.). Sie endet mit der Veräußerung des letzten zur Veräußerung bestimmten bzw. geeigneten Wirtschaftsguts, das zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört (Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 195; siehe auch BFH-Urteil vom 23. Januar 2003 IV R 75/00, BFHE 201, 278, BStBl II 2003, 467, unter 1.b der Gründe). Dabei kann der Abwicklungszeitraum nicht dadurch verkürzt werden, dass wesentliche Betriebsgrundlagen, die alsbald veräußert werden sollen, in das Privatvermögen übernommen werden (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2000 VIII R 10/99, BFHE 194, 135, BStBl II 2001, 282, unter II.A.2. a.E. der Gründe).
- 27 e) Die Überführung eines Wirtschaftsgutes in das Privatvermögen erfordert eine zielgerichtete eindeutige Handlung des Steuerpflichtigen, die nach außen seinen Willen erkennen lässt, das fragliche Wirtschaftsgut fortan nicht mehr für betriebliche Zwecke einzusetzen (vgl. Senatsurteil vom 7. Februar 2002 IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135, unter 3.a der Gründe). Eine Entnahme lässt sich als tatsächlicher Vorgang nach ständiger Rechtsprechung des BFH grundsätzlich nicht rückbeziehen (u.a. BFH-Urteile vom 14. März 1996 IV R 14/95, BFHE 180, 313, BStBl II 1997, 343, unter 2. der Gründe, und vom 17. September 1997 IV R 97/96, BFH/NV 1998, 311, unter 1. der Gründe). Dem entsprechend kann ein bilanziertes Grundstück nach seiner Veräußerung nicht rückwirkend zum vorletzten Bilanzstichtag entnommen werden, wenn diese Bilanz erst nach der Veräußerung des Grundstücks aufgestellt wird (BFH-Urteile vom 12. September 2002 IV R 66/00, BFHE 199, 572, BStBl II 2002, 815, unter 1.c der Gründe, und vom 19. März 1981 IV R 39/78, BFHE 133, 513, BStBl II 1981, 731, unter 4. der Gründe).
- 28 f) Nur im Falle einer Betriebsunterbrechung (Betriebsverpachtung) kann eine Betriebsaufgabe durch eine

Erklärung herbeigeführt werden (Senatsurteil in BFHE 209, 384, BStBl II 2005, 637, unter I.1.c der Gründe; BFH-Beschluss in BFH/NV 2003, 1575).

- 29 aa) Die Betriebsverpachtungsgrundsätze gelten für Land- und Forstwirte auch dann, wenn nicht der gesamte Betrieb, sondern nur dessen wesentliche Betriebsgrundlagen --ggf. auch parzelliert und ohne Hofstelle-- verpachtet werden (Senatsurteil in BFH/NV 2005, 1046, unter 1.a der Gründe, m.w.N.). Gibt der Land- und Forstwirt bei der Verpachtung keine Aufgabenerklärung ab, so führt er den Betrieb mit dem Recht, jederzeit die Betriebsaufgabe zu erklären, in anderer Form fort (ständige Rechtsprechung des BFH seit dem Urteil des Großen Senats des BFH vom 13. November 1963 GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124; u.a. Senatsurteil vom 28. August 2003 IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10, unter II.1.a der Gründe).
- 30 bb) Eine Betriebsaufgabe durch Aufgabenerklärung erfordert nach der Rechtsprechung des BFH in den Fällen der Betriebsverpachtung grundsätzlich die Abgabe einer ausdrücklichen Erklärung gegenüber dem FA (Senatsurteil vom 21. September 2000 IV R 29/99, BFH/NV 2001, 433, unter 3. der Gründe, und BFH-Urteil vom 11. Februar 1999 III R 112/96, BFH/NV 1999, 1198, m.w.N.; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 711). Eine solche Erklärung muss zwar nicht förmlich, d.h. schriftlich erfolgen, jedoch aus Beweisgründen unmissverständlich sein (Senatsurteil vom 23. November 1995 IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398, unter 2.b der Gründe). Soweit ausnahmsweise mangels ausdrücklicher Aufgabenerklärung aus anderen Umständen, Handlungen oder Äußerungen auf eine Betriebsaufgabe geschlossen wird, muss das als Aufgabenerklärung gewertete Verhalten erkennbar von dem Bewusstsein getragen sein, dass es als Folge dieser Erklärung zur Versteuerung der stillen Reserven kommt (BFH-Urteil vom 22. September 2004 III R 9/03, BFHE 207, 549, BStBl II 2005, 160, unter II.1.d der Gründe); damit wird der rechtsgestaltenden Wirkung der Erklärung Rechnung getragen. Mit dem Zugang der Betriebsaufgabenerklärung beim FA ist die Betriebsaufgabe vollzogen und abgeschlossen, sofern ihre Verwirklichung keine weiteren Handlungen erfordert (Senatsurteil vom 26. Juni 2003 IV R 61/01, BFHE 202, 525, BStBl II 2003, 755, unter 2. der Gründe; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 711).
- 31 cc) Zwar entfällt das Wahlrecht und es kommt zu einer Zwangsbetriebsaufgabe, wenn anlässlich oder während der Verpachtung die wesentlichen Betriebsgrundlagen so umgestaltet werden, dass sie nicht mehr in der bisherigen Form genutzt werden können, weil der Verpächter damit die unternehmerische Tätigkeit endgültig einstellt (vgl. Senatsurteile vom 15. Oktober 1987 IV R 66/86, BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260; vom 28. September 1995 IV R 39/94, BFHE 179, 75, BStBl II 1996, 276, und in BFHE 188, 310, BStBl II 1999, 398; s. auch BFH-Beschluss vom 8. Mai 2000 X B 142/99, BFH/NV 2001, 16). Darunter fällt jedoch die Verkleinerung eines landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebes nicht. Denn der Verpächter ist grundsätzlich frei, den Verpachtungsbetrieb in einem Umfang umzustrukturieren, der einer Wiederaufnahme der Eigenbewirtschaftung nicht entgegensteht (Senatsurteil in BFHE 202, 525, BStBl II 2003, 755, unter 3.b der Gründe).
- 32 2. Das angefochtene Urteil entspricht diesen Grundsätzen nicht.
- 33 Dem FG kann nicht darin gefolgt werden, dass der Kläger bereits durch die zurückgelassenen Zettel in Verbindung mit seiner Flucht und anschließenden Unauffindbarkeit im Jahr 1991 seinen landwirtschaftlichen Betrieb aufgegeben und die dazugehörigen Wirtschaftsgüter in sein Privatvermögen übernommen hat. Denn entgegen der Ansicht des FG genügt die aus den tatsächlichen Gesamtumständen erkennbare eindeutige Absicht des Betriebsinhabers unter den im Streitfall gegebenen Verhältnissen nicht, um eine Betriebsaufgabe anzunehmen. Der Kläger ließ bei seiner Flucht einen zu diesem Zeitpunkt aktiv und mit Viehhaltung bewirtschafteten Betrieb zurück. Bei einem solchen Betrieb setzt eine

Betriebsaufgabe neben der entsprechenden Absicht die Ausführung dieses Entschlusses durch Veräußerung oder Entnahme aller wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang voraus; eine Betriebsaufgabe mit steuerlicher Wirkung durch eine Erklärung ist nicht möglich.

- 34 Zwar ist auch das FG davon ausgegangen, dass vorliegend die Betriebsaufgabe nicht durch Erklärung, sondern durch tatsächliches Verhalten erfolgt sei. Das tatsächliche Verhalten hat es in der Flucht des Klägers unter Zurücklassung der Zettel mit der Anweisung zur Betriebsauflösung gesehen. Dieses Verhalten brachte aber (lediglich) die Absicht des Klägers zur Betriebsaufgabe zum Ausdruck, wie das FG zutreffend erkannt hat. Die Absicht allein genügt jedoch --entgegen der Auffassung des FG-- für eine steuerlich beachtliche Betriebsaufgabe nicht. Erforderlich ist darüber hinaus die Umsetzung des Entschlusses zur Betriebsaufgabe durch Veräußerung oder Entnahme der wesentlichen Betriebsgrundlagen. Daran fehlte es beim Verschwinden des Klägers. Denn der Betrieb bestand zunächst als selbstständiger Organismus des Wirtschaftslebens fort. Erst der Schwager hat auftragsgemäß in der Folgezeit damit begonnen, den Betrieb durch Veräußerung des Viehs und der weiteren beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter aufzulösen. Sofern das FG aber bereits in der Flucht des Klägers unter Zurücklassung der Anweisung zur Betriebsauflösung eine Entnahmehandlung hinsichtlich aller wesentlichen Betriebsgrundlagen gesehen haben sollte, kann dem nicht gefolgt werden. Das gilt im Streitfall schon deshalb, weil sich die betriebliche Verwendung der Wirtschaftsgüter durch die Flucht nicht geändert hat.
- 35 3. Den Feststellungen im angefochtenen Urteil lässt sich nicht entnehmen, wann das letzte zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörende Wirtschaftsgut entweder eindeutig in das Privatvermögen überführt oder --sofern es zur Veräußerung bestimmt und geeignet war-- veräußert wurde. Die Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft hat das FG --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- nicht geprüft. Es wird die erforderlichen Feststellungen unter Beachtung der unter 1. dargelegten Grundsätze nachholen. Die Vorentscheidung war deshalb aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.