
Datum: 16.12.2016
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2629/14 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2016:1216.4K2629.14F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Bescheide über die Ablehnung der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen betreffend Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Jahre 2002 bis 2004 vom 11. Juni 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Juli 2014 werden aufgehoben und der Beklagte wird verpflichtet, Einkünfte der C. GbR aus Land- und Forstwirtschaft (Pensionspferdehaltung) für das Jahr 2002 i.H. von ?x €, für das Jahr 2003 i.H. von -x € und für das Jahr 2004 i.H. von ?x € einheitlich und gesondert festzustellen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten um die Anerkennung von Verlusten aus Land- und Forstwirtschaft in den Streitjahren 2002 bis 2004.	2
	3

Der Kläger (geb. xx.xx.xxxx) ist Alleinerbe seiner am xx.xx.2008 verstorbenen Ehefrau EF. C. (geb. xx.xx.xxxx), mit der er im Güterstand der Gütergemeinschaft lebte. Die Gütergemeinschaft endete mit dem Tod der Ehefrau.

Nachdem die Eheleute - nach der Übernahme vom Bruder des Klägers im Jahr 1986 -einen landwirtschaftlichen Betrieb zunächst mit Ackerbau und als Milchkuh-Haltung, Mast- und Zuchtbetrieb für Schweine und Rinder (fort-)geführt hatten, betrieben sie seit 1997 auf dem Gelände eine landwirtschaftliche Pferdepension. Sie errichteten hierzu in 1996 zunächst eine Reithalle mit 32 seitlichen Pferdeboxen und eine Führanlage. In den Jahren 1998/1999 entstand ein weiterer Gebäudekomplex, der in zwei Trakten 16 und 22 weitere Pferdeboxen umfasste. Darüber hinaus bauten sie ein Strohlager und eine Maschinen- bzw. Werkzeughalle (in 1998), ein Heulager (Ende 1999) und zwei Laufställe für junge Pferde (zwischen 1998 bis 2000). Im Januar 2005 wurde eine weitere Reithalle auf dem bisherigen Außenplatz fertig gestellt. Auf die im Erörterungstermin vom 1. Oktober 2015 vorgelegte Bildaufnahme wird Bezug genommen. Um diese Anlage herum befinden sich Betriebsflächen mit Grünland, das für die Heuerzeugung als Pferdefutter verwendet wird. 4

Die Pferdeboxen an der ersten Reithalle vermieteten der Kläger und seine Ehefrau für fünf Jahre (vom 1. Juni 1997 bis 1. Juni 2002) in Gänze an Herrn I. L. (L.); auf den Pferdepensions- und Pflegevertrag wird Bezug genommen. Die Vermietung der später errichteten 38 Boxen erfolgte zunächst ebenfalls in „Paketen“, die von den Mietern an Dritte weitervermietet wurden. Den Vertrag mit L. verlängerten die Kläger im Jahr 2002 nicht, sondern nahmen in der Folgezeit die Vermietung der einzelnen Boxen in Eigenregie vor. Gleiches gilt für die weiteren 38 Pferdeboxen. 5

Die Flächen des klägerischen Hofes grenzten u.a. an eine Mülldeponie des Kreises A-Stadt. In diesem Zusammenhang schlossen der Kläger und seine Ehefrau unter dem xx.Juni 1996 mit dem Bauunternehmer Herrn M. einen „Kaufvertrag“ über die Grundstücke Gemarkung I. Flur 1, Flurstücke 11 und 12 mit einem Kaufpreis von xxx DM. Ausweislich des Vertragstextes plante M, die Grundstücke zu Deponie zwecken zu nutzen, nachdem auf dem Flurstück 11 ein Tonvorkommen - für das eine Abtragungsgenehmigung der Bezirksregierung Münster vorlag - ausgebeutet worden war. Diesbezüglich hätten dem Kläger Kippgebühren zustehen können. Sofern bis zum 31. März 2000 eine Deponie der Klasse III oder höher genehmigt würde - was tatsächlich nicht geschah -, wären weitere xxx DM zu zahlen gewesen. Für den- tatsächlich eingetretenen - Fall, dass bis zum 31. Dezember 2010 eine solche Genehmigung nicht erteilt worden sein sollte, war M. zur Übertragung der rekultivierten Grundstücke an Herrn S. C. verpflichtet. Von dieser Rückübertragungsverpflichtung hätte sich M. - wovon er tatsächlich keinen Gebrauch machte - durch Zahlung der weiteren xxx DM bis zum 31. März 2000 freikaufen können. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag Bezug genommen. 6

Im September 1996 wurde M. als Eigentümer der Grundstücke im Grundbuch eingetragen. 7

Die angrenzende Mülldeponie stellte der Kreis A-Stadt aufgrund eines Kreistagsbeschlusses vom xx. Oktober 1998 zum xx. Mai 2005 ein; diesbezüglich wird auf die Sitzungsniederschrift der Kreistagssitzung Bezug genommen. 8

Für die Jahre 1994 bis 1996 führte das Finanzamt für Betriebsprüfung der Land- und Forstwirtschaft Münster beim Kläger eine Außenprüfung durch, deren Gegenstand u.a. der Vertrag mit M. vom xx. Juni 1996 war. Auf den Prüfungsbericht vom 15. Januar 1999 wird verwiesen. 9

Zum 14. April 2000 übertrugen der Kläger und seine Ehefrau im Wege der vorweggenommenen Erbfolge u.a. die land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke sowie den Betrieb auf ihren Sohn S. C. und behielten sich für fünf Jahre - bis zum 14. April 2005 - das Nießbrauchsrecht vor. Wegen der Einzelheiten wird auf den notariellen Vertrag vom 14. April 2000 (Grundstücke) und den notariellen Ergänzungsvertrag vom 22. August 2000 („Betrieb“) Bezug genommen.

Für die Jahre 1998 bis 2001 erfolgte eine Prüfung durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung (GKBP) in Person des Prüfers Herrn F., dessen Ergebnisse im Prüfungsbericht vom 6. Januar 2004 niedergelegt sind. 11

Im zeitlichen Zusammenhang damit ließ der Kläger zur Dokumentation der Gewinnerzielungsabsicht eine Wirtschaftlichkeitsberechnung für die Pferdepension bei der Landwirtschaftskammer Westfalen-Lippe erstellen. Hierzu liegen dem Senat zwei Fassungen, beide datierend vom xx. Juli 2003, vor: 12

In einer - in den Akten des Beklagten befindlichen - Fassung wird errechnet, dass es zu einem kalkulierten jährlichen Verlust von -xxx € komme und der Verlust erst ausgeglichen werden könne, wenn - ausgehend von einem Pensionspreis von 230 € - eine Preiserhöhung um min. 27,77 € pro Pferd pro Monat durchsetzbar wäre, was abzuwarten bleibe. 13

In der anderen - vom Kläger im Verfahren 4 K 2087/10 F vorgelegten - Fassung kommt der Bericht zu einem kalkulierten jährlichen Gewinn von xxx €, der bei voller Stallauslastung erzielt werden könne. Das Ergebnis könne noch besser ausfallen, wenn höhere Preise erzielt würden. 14

Beide Berichte schließen übereinstimmend mit der Bemerkung, dass die Betriebsstruktur und das (geographische) Marktumfeld günstig seien und daher einen Versuch in diese Richtung rechtfertigen würden. 15

Unter dem 12. September 2003 erstellte der amtliche landwirtschaftliche Sachverständige des Beklagten für die GKBP beziehungsweise u.a. auf die Berechnungen der Landwirtschaftskammer vom xx. Juli 2003 einen Bericht, auf den wegen der Einzelheiten verwiesen wird. Darin stellte der Sachverständige unter Modifikationen verschiedener Berechnungsparameter fest, dass bei einer Einnahmesteigerung, die aufgrund der geänderten Pensionsverträge möglich erscheine, eine zukünftige Gewinnerzielung nicht auszuschließen sei. 16

Für die Streitjahre führte die GKBP im Jahr 2006 eine weitere Prüfung durch. Eine den BP-Akten zu entnehmende Überprüfung der „Wirtschaftlichkeit des Betriebes“ kommt zu dem Ergebnis, dass der Betrieb (bestenfalls) bei einer Betriebsdauer von 45 Jahren zu einem ausgeglichenen Ergebnis gelangen könne, sodass nicht von einer Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden könne. 17

Im Bericht vom 13. Dezember 2006, auf den wegen der Einzelheiten verwiesen wird, legte der Prüfer dar, dass die geltend gemachten Verluste aus Land- und Forstwirtschaft (2002: -xxx €, für 2003: -xxx €, für 2004: -xxx €, für 2005: -xxx €) nicht anzuerkennen seien. Aufgrund des vorliegenden Nießbrauchsrechts sei keine Gewinnerzielungsabsicht gegeben, weil die Prognose auf die Dauer des Nießbrauchsrechts zu beschränken sei. Die Erträge aus einer Deponienutzung seien nicht zu berücksichtigen. Die an M. übertragenen Flächen seien auch nicht auf Herrn S. C. übertragen worden. Bei etwaigen Kippgebühren hätte es sich um Einnahmen aus Gewerbebetrieb gehandelt. Ein Vertrauenstatbestand durch den Prüfer der 18

Vor-BP sei nicht geschaffen worden.

Der Beklagte erließ anschließend geänderte Einkommensteuerfestsetzungen für 2002 bis 2004 ohne Ansatz der negativen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus ebenfalls streitiger Vermietung des Gebäudes C-Str. 1. Die Bescheide wurden einspruchs- und klagebefangen. Der 2. Senat des Finanzgerichts Münster verneinte im Urteil vom 20. November 2008 2 K 3905/07 E die Frage der Einkünfteerzielungsabsicht, weil auf die zeitlich begrenzte Einkunftsquelle „Nießbrauch“ abzustellen sei. Die Entscheidung hob der Bundesfinanzhof (BFH) auf, da die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft einem Feststellungsverfahren unterliegen müssten (BFH-Beschluss vom 19. November 2009 IV B 4/09). Das zurückverwiesene Verfahren trägt das Aktenzeichen 4 K 4573/09 E und ist derzeit wegen der anhängigen Verfahren über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gem. § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ausgesetzt.

In daraufhin erlassenen Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen entschied der Beklagte - im Ergebnis wie zuvor - über hier streitige Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Diese Bescheide hob das Finanzgericht Münster im Urteil vom 16. Juli 2013 2 K 2087/10 F (rkr.) auf, weil es eine gemeinsame Feststellung der Einkunftsquellen für unzulässig hielt.

Danach sprach der Beklagte in Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2002 bis 2004 aus, dass eine Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft mangels Gewinnerzielungsabsicht abgelehnt werde. Auf den u.a. wegen falscher Adressierung eingelegten Einspruch der Kläger erließ der Beklagte inhaltlich gleichlautende Feststellungsbescheide vom 11. Juni 2014, die er an den Kläger, zugleich als Rechtsnachfolger seiner verstorbenen Ehefrau EF. C. , beide als ehemalige Gesellschafter der in 2005 vollbeendeten „C. GbR“ adressierte. In der Sache blieb der Beklagte bei seiner Auffassung, dass es an der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht fehle. Dies gelte insbesondere deshalb, weil der Prognosezeitraum auf fünf Jahre (Laufzeit des Nießbrauchs) zu begrenzen sei. In diesem Zeitraum sei es aber objektiv nicht zu einer Erzielung von Gewinnen aus der Pferdepensionshaltung gekommen, wie folgende Übersicht verdeutliche:

Kalenderjahr	Ehemann	Ehefrau
1995	-xxx €	-xxx €
1996	-xxx €	-xxx €
1997	-xxx €	-xxx €
1998	-xxx €	-xxx €
1999	-xxx €	-xxx €
2000, bis 14. April, zeitanteilig 3,5/12	-xxx €	-xxx €

2000, ab 14. April, zeitanteilig 8,5/12	-xxx €	-xxx €
2001	-xxx €	-xxx €
2002	-xxx €	-xxx €
2003	-xxx €	-xxx €
2004	-xxx €	-xxx €
2005, bis 14. April, zeitanteilig 3,5/6	-xxx €	-xxx €
Summe	-xxx €	-xxx €
Zusammen		-xxx €

Hiervon seien -xxx € auf die Zeit des Nießbrauchs entfallen. Des Weiteren seien bis zum 31. Dezember 2011 beim Sohn des Klägers weitere Verluste i.H. von -xxx € angefallen, so dass sich bis Ende 2011 eine Verlustsumme von -xxx € ergeben habe. Dass diese Verluste - unbeschadet einer generationenübergreifenden Betrachtungsweise - ausgeglichen werden könnten, sei bislang nicht erkennbar. 23

Auch hiergegen legte der Kläger Einspruch ein und zwar sowohl wegen falscher Adressierung als auch im Hinblick auf die Einkünfteerzielungsabsicht. In der abschlägigen Einspruchsentscheidung ging der Beklagte von einer zutreffenden Adressierung der Bescheide aus und verwies zur Sache auf den bisherigen Verfahrensstand. 24

Mit seiner Klage begehrt der Kläger weiterhin die Anerkennung der Verluste aus Land- und Forstwirtschaft, die der Höhe nach unstreitig seien. 25

Bei der nach dem Urteil des BFH vom 7. April 2016 (IV R 38/13) vorzunehmenden generationenübergreifenden Totalgewinnprognose seien u.a. die zu erwartenden Kippgebühren für Grundstücke einzubeziehen, auch wenn eine Genehmigung wider Erwarten nicht erfolgt sei. Die Grundstücke seien bis zur Veräußerung geduldetes Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebs gewesen. Die Kippgebühren seien der Sache nach nachträgliche Kaufpreiszahlungen für die Veräußerung der Grundstücke und als solche stille Reserven des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Einen Gewerbebetrieb hätte hingegen allein M., nicht aber der Kläger und seine Ehefrau unterhalten. Diese hätten vielmehr mit der Vereinnahmung der Kaufpreiserhöhung um xxx DM rechnen dürfen. Denn der Beschluss des Kreises A-Stadt habe sich nur auf den Betrieb von Deponien durch den Kreis A-Stadt bezogen. Für die betreffenden Grundstücke habe es zudem noch anderweitige attraktive Grundstücksverwertungsmöglichkeiten gegeben. Hinsichtlich des in 1996 an M. übertragenen Betriebsvermögens habe zudem ein Rückübertragungsanspruch an Herrn S. C. bestanden, der - wie der Kläger in der mündlichen Verhandlung mitgeteilt hat - zwischenzeitlich durchgesetzt werden konnte. 26

Die Eheleute hätten mit Blick auf die Pferdepension eine Wirtschaftlichkeitsberechnung der Landwirtschaftskammer Westfalen-Lippe eingeholt. Darin werde festgestellt, dass bei voller Stallauslastung der Betrieb in der Lage sei, Gewinne in der berechneten Größenordnung zu erzielen. Das Ergebnis könne sogar noch besser ausfallen, wenn höhere Pensionspreise erzielt werden könnten. Dass sich die Kläger um die Erzielung von Gewinnen bemüht hätten, zeige zudem nicht zuletzt auch die Errichtung der zweiten Reithalle.	27
Wie aus der Einspruchsentscheidung vom 16. August 2007 hervorgehe, würden bereits seit dem Jahr 2007 schwarze Zahlen geschrieben. Im Jahr 2007 seien in der Pferdepension bereits monatlich ca. 80 Pferde zu je 250 € betreut worden. Die wirtschaftliche Entwicklung des landwirtschaftlichen Betriebs habe sich nach Übergang auf den Rechtsnachfolger am 14. April 2005 stetig nach oben entwickelt. Im Wirtschaftsjahr 2005/2006 seien noch rd. 150.000 € umgesetzt worden. In 2010/2011 habe der Umsatz bereits bei rd. 250.000 € gelegen.	28
Herr S. C. besitze zwischenzeitlich auch eigene Pferde, zur Zucht und zum Handel, womit in den letzten Jahren erhebliche Erlöse erzielt worden seien. Mit Ausnahme eines Ponys, das dessen Sohn zum altersgerechten Springsport nutze, würden die Pferde nicht privat genutzt. Es gebe also auch beim Rechtsnachfolger des Klägers keine persönlichen Motive für die Hinnahme der (Anlauf-)Verluste. Die alleinige Feststellung laufender Verluste reiche für die Annahme von Liebhaberei noch nicht aus.	29
Dass sich steuerlich bislang noch jeweils ein Jahresfehlbetrag ergeben habe, sei allein auf die erheblichen Abschreibungen zurückzuführen. Lasse man diese außer Betracht, ergebe sich für den Zeitraum ab dem 15. April 2005 bis Ende 2011 ein positiver Cashflow. Die Verluste seien folglich lediglich „Buchverluste“. Aber auch unter Anwendung steuerlicher Gewinnermittlungsvorschriften ergebe sich eine positive Prognose. In die Totalgewinnprognose sei nämlich auch der fiktive Veräußerungsgewinn hinsichtlich der Reitanlagen einzubeziehen, in denen sich erhebliche stille Reserven befänden. Für die Grundstücke ergebe sich auf den 31. Dezember 2004 ein kumulierter Verkehrswert i.H. von xxxxx €. Die kumulierten Verkehrswerte der im landwirtschaftlichen Betrieb genutzten Gebäude hätten zum 31. Dezember 2004 xxxxx € betragen. Diese Werte hätten bis zum 14. April 2005 unverändert fortbestanden. Unter Abzug der Buchwerte ergebe sich damit zum Übertragungsstichtag ein Betrag von xxxxx € an stillen Reserven; aktuell lägen die stillen Reserven noch weit darüber. Hieraus ergebe sich auch unter Zugrundelegung der Rechtsauffassung des Beklagten, also bis zum 14. April 2005, und den Werten aus dem angefochtenen Feststellungsbescheid eine positive Totalgewinnprognose.	30
Im Übrigen habe der Betriebsprüfer in der Prüfung für die Jahre 1998 bis 2001, Herr F., seinerzeit nach eingehenden Erörterungen bestätigt, dass der Nießbrauch am landwirtschaftlichen Betrieb und dem Vermietungsobjekt nicht schwerpunktmäßig durch persönliche Neigungen motiviert gewesen sei und dass der gesamte landwirtschaftliche Betrieb unter Einbezug der gegebenenfalls höheren nachträglichen Kaufpreiszahlungen von M. auf die Erzielung steuerlicher Gewinne ausgerichtet gewesen sei. Hierdurch habe der Prüfer einen Vertrauenstatbestand (Treu und Glauben) geschaffen, indem er weit über das für die Belange der Steuerveranlagung erforderliche Maß Aussagen getroffen habe. Auf dieser Grundlage hätten der Kläger und seine Ehefrau schließlich eine weitere Reithalle errichtet.	31
Der Kläger beantragt,	32
unter Aufhebung der Bescheide über die Ablehnung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2002 bis 2004 vom 11. Juni 2014 in Gestalt der	33

Einspruchsentscheidung vom 15. Juli 2014 den Beklagten zu verpflichten, negative Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der zwischenzeitlich voll beendeten C. GbR aus dem Betrieb einer Pensionspferdehaltung für das Jahr 2002 i.H. von -xxx €, für das Jahr 2003 i.H. von -xxx € und für das Jahr 2004 i.H. von	
-xxx € einheitlich und gesondert festzustellen.	34
Der Beklagte beantragt,	35
die Klage abzuweisen,	36
hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.	37
Der Beklagte widerspricht der Annahme der Klägerseite, dass ab 2007 schwarze Zahlen geschrieben worden seien. Im Übrigen bleibe der Beklagte bei seiner Rechtsauffassung, dass eine periodenübergreifende Totalgewinnberechnung nicht in Betracht komme und zwar auch unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 7. April 2016, das zu den Besonderheiten eines Forstbetriebes ergangen sei. Spätestens mit der Betriebsübertragung vom Kläger und dessen Ehefrau auf den Sohn im Jahr 2000 sei objektiv die Totalgewinnerzielungsabsicht aufgegeben worden, da eine Totalgewinnerzielung nur unter Einbeziehung von stillen Reserven beim Grundstück möglich gewesen sei. Diese könnten aber nicht einbezogen werden, weil sie dem ruhenden Eigentumsbetrieb zuzuordnen seien.	38
Hinsichtlich der Einbeziehung der Kippgebühren werde auf das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 20. November 2008 verwiesen. Gleiches gelte für die Annahmeeines Vertrauenstatbestandes. Eine verbindliche Zusage sei nicht erteilt worden.	39
Vorsorglich und hilfsweise werde darauf hingewiesen, dass auch die Verluste aus der Rinder- und Schweinehaltung (ca. -xxx €), die vor dem Beginn des Pensionsbetriebs angefallen seien, in die Totalgewinnprognose mit einzubeziehen wären. Die Kläger hätten die Landwirtschaft seit 1986 betrieben und aus dem Betrieb nur Verluste erzielt. Ob auch deren Rechtsvorgänger der Bruder J. C. nur Verluste erzielt habe, könne nicht mehr ermittelt werden. Allerdings seien bei der Übertragung xxxxx DM an Schulden zuzüglich Zinsen übernommen worden.	40
Inwiefern der Betrieb des Sohnes des Klägers künftig Gewinn erziele, könne nicht abschließend beurteilt werden. Im letzten Wirtschaftsjahr 2013/2014 sei nach eigenen Angaben ein Verlust von ca. -xxx € bei einer Boxenmiete von 310 € Box/Monat erzielt worden. Nach der Zeitschrift „Top Agrar 9/2015“ liege die Mindestmonatsmiete für ein positives Ergebnis bei 475 € pro Pferd, sofern Arbeiten, wie etwa Einstreuen, Füttern und Misten (gerechnet mit 125 € pro Pferd und Monat), nicht durch den Einsteller selbst vorgenommen würden.	41
Über die Verluste hinausgehende persönliche Gründe seien bei einem fünfjährigen Prognosezeitraum nicht erforderlich. Denn es seien keine betriebswirtschaftlichen Gründe erkennbar, sich noch einen Vorbehaltsnießbrauch an den andauernden Verlusten vorzubehalten. Hinzu komme, dass die Steuerersparnis beim Kläger durch die vollständige Verlustverrechnung mit positiven anderen Einkünften als privates Motiv zu werten sei. Ferner sei zu berücksichtigen, dass der Kläger seinen Sohn durch diese Gestaltung von den angefallenen Verlusten entlastet habe. Möglicherweise habe diese private Verlusthinnahme auch dazu gedient, ein Gleichgewicht bei der Erbfolge herzustellen, da der andere Sohn des Klägers einen gewinnbringenden Betrieb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge erhalten	42

habe.

Der seinerzeitige Berichterstatter, RiFG xxx, hat die Sach- und Rechtslage mit den Beteiligten am 1. Oktober 2015 erörtert. Auf das Protokoll wird Bezug genommen. 43

Der Senat hat die Akten der Verfahren 4 K 4573/09 E und 2 K 2087/10 F beigezogen. Auf die Akten wird insbesondere hinsichtlich des Beteiligtenvorbringens zu den hier streitigen Themenkomplexen Bezug genommen. 44

Der Senat hat in der Sache am 16. Dezember 2016 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 45

Entscheidungsgründe 46

Die Klage ist zulässig und begründet. 47

A. Die Klage gegen die negativen Feststellungsbescheide ist zulässigerweise als Verpflichtungsklage erhoben (vgl. Kunz in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 179 AO 1977, Rn. 68 m.w.N.). Der Ausspruch negativer Feststellungsbescheide kann nicht durch Anfechtungsklage abgeändert werden. Es liegt insbesondere kein Verwaltungsakt vor, der i.S. des § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO einen Geldbetrag festsetzt. 48

B. Beiladungen waren nicht veranlasst. Nach ständiger Rechtsprechung sind bei negativen Feststellungsbescheiden zwar alle Gesellschafter bzw. Gemeinschaftler ohne die Beschränkung des § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO klagebefugt (BFH-Urteil vom 4. November 2003 VIII R 38/01). Weitere Gesellschafter oder Gemeinschaftler gibt es indessen nicht. Dem Kläger ist als Alleinerbe seiner Ehefrau (resp. nach § 8 Abs. 1 der Höfeordnung) deren Anteil am Betriebsvermögen zuzurechnen. Die Gütergemeinschaft endete mit dem Tod der Ehefrau des Klägers am xx.xx.2008; Erkenntnisse für die Vereinbarung einer fortgesetzten Gütergemeinschaft liegen nicht vor (vgl. §§ 1482 f. des Bürgerlichen Gesetzbuches). 49

C. In der Sache hat der Kläger einen Anspruch auf gesonderte und einheitliche Feststellung negativer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die angefochtenen (negativen) Feststellungsbescheide und die diese bestätigende Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen ihn in seinen Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). Der Kläger erzielte mit seiner Ehefrau aus der Pferdepension insbesondere einkommensteuerrelevante Einkünfte. 50

I. Pensionspferdehaltung kann in den Grenzen des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG als land- und forstwirtschaftliche Betätigung zu qualifizieren sein und zwar auch, wenn Reitanlagen bereitgestellt werden (vgl. BFH-Urteile vom 23. September 1988 III R 182/84, BFHE 154, 364, BStBl II 1989, 111, vom 29. November 2007 IV R 49/05, BFHE 220, 79, BStBl II 2008, 425, vom 17. Dezember 2008 IV R 34/06, BFHE 224, 76, BStBl II 2009, 453). Hiervon gehen sowohl der BFH im Beschluss vom 19. November 2009 IV B 4/09 (BFH/NV 2010, 657) als auch die Beteiligten übereinstimmend aus, woran zu zweifeln, der Senat keinen Anlass sieht. 51

II. Über die Frage, ob solche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorliegen, ist im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung zu entscheiden (§ 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) Abgabenordnung - AO -). Landwirtehegatten, die - wie im Streitfall - den Güterstand der Gütergemeinschaft vereinbart hatten, bilden auch ohne ausdrücklich vereinbarten Gesellschaftsvertrag eine Mitunternehmerschaft i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 13 Abs. 5 EStG, sodass hier etwaige Einkünfte im Streitzeitraum mehreren Personen zuzurechnen waren (vgl. nochmals BFH-Beschluss vom 19. November 2009 IV B 52

III. Der Kläger und seine Ehefrau haben einkommensteuerrelevante Verluste erzielt. Die Betriebsführung erfolgte im Streitzeitraum mit Gewinnerzielungsabsicht. 53

1. Eine einkommensteuerliche Anerkennung der Betätigung setzt voraus, dass sie mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird (vgl. § 15 Abs. 2 EStG). 54

Gewinnerzielungsabsicht ist das Bestreben, das Betriebsvermögen zu mehren und auf Dauereinen Totalgewinn zu erzielen. Angestrebt werden muss ein positives Ergebnis in der Regel zwischen Betriebsgründung und -beendigung, und zwar aufgrund einer Betätigung, die, über eine größere Zahl von Jahren gesehen, auf die Erzielung positiver Ergebnisse hin angelegt ist. Die Gewinn-/Einkünfteerzielungsabsicht bestimmt sich dabei nach den Besonderheiten der jeweiligen Einkunftsart (BFH-Urteil vom 7. April 2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765 m.w.N.).

An dieser Absicht fehlt es, wenn die Prognose des zu erwirtschaftenden Totalgewinns negativ ist und der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt. Als innere Tatsache lässt sich die Gewinnerzielungsabsicht nur anhand äußerer Umstände feststellen. Einzelne Umstände können dabei einen Anscheinsbeweis liefern. Für die Beurteilung ist insbesondere von Bedeutung, ob der Betrieb bei objektiver Betrachtung nach seiner Art der Gestaltung der Betriebsführung und den gegebenen Ertragsaussichten einen "Totalgewinn" in dem beschriebenen Umfang erwarten lässt. Für diese Prognose können die Verhältnisse der bereits abgelaufenen Zeiträume wichtige Anhaltspunkte bieten (BFH-Urteil vom 7. April 2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765). 55

Der Beweis, dass ein über Jahre hin mit Verlusten arbeitender Betrieb nicht mit der Absicht der Gewinnerzielung geführt wird, der Steuerpflichtige vielmehr aus nicht wirtschaftlichen, persönlichen Gründen diese ständige finanzielle Belastung trägt, kann in der Regel dann als erbracht gelten, wenn feststeht, dass der Betrieb nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird und nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen nicht nachhaltig mit Gewinnen arbeiten kann (BFH-Urteil vom 7. April 2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765, vgl. aber auch BFH-Urteil vom 25. November 2004 IV R 8/03, BFH/NV 2005, 854). 56

Für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht können entscheidende Schlüsse auch daraus gezogen werden, wie der Steuerpflichtige auf die längere Zeit hindurch erwirtschafteten Verluste reagiert hat (BFH-Urteil vom 24. August 2000 IV R 46/99, BFHE 192, 542, BStBl II 2000, 674). Ist bei objektiver Betrachtung ein positives Ergebnis nicht zu erwarten, kann der Steuerpflichtige gleichwohl nachweisen, dass er die objektiven Gegebenheiten verkannt und erwartet habe, dass zunächst angefallene Verluste im Laufe der weiteren Entwicklung des Betriebs durch Gewinne ausgeglichen würden und insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielt werden könne (BFH-Urteil vom 7. April 2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765). 57

2. Nach diesen Maßgaben ist für die Streitjahre von einem einkommensteuerrelevanten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auszugehen. 58

a) Es kann zunächst nicht festgestellt werden, dass der klägerische Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen, nicht nachhaltig mit Gewinnen arbeiten konnte. Im Gegenteil bestehen für den Senat keine durchgreifenden Zweifel daran, dass die Bewirtschaftung gewinnorientiert erfolgte und dass der Kläger auch 59

von der Möglichkeit einer Totalgewinnerzielung ausgehen durfte. Das ergibt sich bereits aus dem zur Dokumentation der Gewinnerzielungsabsicht eingeholten Gutachten der Landwirtschaftskammer und zwar auch in der Fassung, die einen laufenden Verlust kalkuliert. Nicht nur liegt die dort geforderte Erhöhung der Boxenpreise im Bereich des Realisierbaren, zumal sich der Betrieb noch in der Entwicklungs-/Etablierungsphase befand. Beide Fassungen - und das ist für den Senat maßgebend - gehen ausdrücklich von einem positiven Schlussfazit aus und zwar aufgrund der Betriebsstruktur sowie aufgrund des günstigen (geographischen) Marktumfeldes. Diese Stellungnahme der Landwirtschaftskammer wird in ihrer Grundaussage zudem vom amtlichen Landwirtschaftssachverständigen geteilt: Für eine Gewinnerzielung sei eine Einnahmesteigerung erforderlich, diese wiederum sei aber im klägerischen Betrieb möglich. Angesichts dessen kann der Senat (und konnte im Übrigen auch der Kläger seinerzeit) nicht feststellen, dass der Betrieb zur Gewinnerzielung nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung prinzipiell ungeeignet gewesen wäre.

Der Senat teilt insofern nicht die anderweitige Einschätzung des 2. Senats im Urteil vom 20. November 2008, auf die der Beklagte verweist. Allein der im Gutachten (im Übrigen auch nur in einer Fassung) errechnete laufende Verlust kann in den Streitjahren nicht die prinzipielle Ungeeignetheit des Betriebs zur Gewinnerzielung belegen, wenn und weil sich der nach 1997 umgestellte klägerische Betrieb – wie die tatsächlichen Gegebenheiten zeigen – (noch) im Auf- bzw. Ausbau befand und seine Stellung im Markt noch (weiter) etablieren musste. 60

b) Darüber hinaus lässt der Streitfall auch anhand der Betriebsführung des Klägers erkennen, dass dieser (noch vor Ablauf des Nießbrauchszeitraums) auf die Verlustsituation reagiert hat. So hat der Kläger auf die unzureichende Einnahmesituation reagiert, indem die Vermietung der Boxen einzeln und in Eigenregie erfolgte, um auf die Einnahmeseite größeren Einfluss nehmen zu können; worauf im Übrigen auch der amtliche Landwirtschaftssachverständige hinweist. Darüber hinaus stellt sich auch die Errichtung der weiteren Reithalle als betrieblich motivierte Reaktion auf die Verlustsituation dar, indem sie die Attraktivität des Angebotes der Pferdepension steigert und mithin ebenfalls die Einnahmemöglichkeit verbessern sollte. Dem Kläger kann danach nicht vorgeworfen werden, die Verluste (aus privaten Gründen) schlicht „laufen gelassen“ zu haben. Die Einnahmeseite des klägerischen Betriebs hat sich infolgedessen im Streitzeitraum bereits stetig verbessert. So betragen die Einnahmen in 2002/2003 noch xxx €, in 2003/2004 xxx € und in 2004/2005 (bis zum 14. April 2005) xxx €. 61

Unbeschadet dessen, ob man im Streitfall (noch) von Anlaufverlusten im (rechts?)technischen Sinne sprechen kann, ist in diesem Zusammenhang (nochmals) zu berücksichtigen, dass die klägerische Pferdepension auch zum Ende des Streitzeitraums noch im Auf-/Ausbau befindlich war, wie die Fertigstellung der zweiten Reithalle im Jahr 2005 anschaulich macht. Diese Bestrebungen sieht der Senat als ernstzunehmenden Versuch an, den Betrieb in neuer Ausrichtung als Pferdepension am Markt zu etablieren. 62

Im Übrigen muss angesichts der vorherigen Verlustsituation von Viehhaltung und Ackerbau auch die Umstellung des Betriebes selbst als Reaktion auf die zuvor erzielten Verluste angesehen werden, was zeigt, dass der Kläger und seine Ehefrau stetig bestrebt waren, betriebswirtschaftlich notwendige Umstrukturierungen vorzunehmen. 63

c) Die Tätigkeit verliert, anders als der Beklagte meint, auch nicht dadurch ihre Einkommensteuerrelevanz, dass der Kläger und seine Ehefrau den Betrieb unter Vorbehalt eines fünfjährigen Nießbrauchs auf ihren Sohn übertragen haben. Dass die unentgeltliche Übertragung im Wege der Generationennachfolge als solche ein per se zur Liebhaberei führender Umstand ist, trägt (zu Recht) auch der Beklagte nicht vor. An dieser Einschätzung vermag die Vereinbarung des Nießbrauchs oder dessen fünfjährige Befristung nichts zu 64

ändern und zwar unbeschadet dessen, dass der Betrieb - wie zum Zeitpunkt der Übertragung ersichtlich war - bis zum Nießbrauchsende steuerlich (laufende) Verluste erwirtschaften würde. Das ergibt sich aus folgenden Erwägungen:

aa) Zum einen ist für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb regelmäßig davon auszugehen, dass die Totalgewinnperiode objektbezogen ist und deshalb mehr als eine Generation umfassen muss (BFH-Urteil vom 7. April 2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765, vgl. auch BFH-Beschlüsse vom 10. Dezember 2013 IV B 63/13, BFH/NV 2014, 512, und vom 10. März 2009 IV B 62/08 sowie BFH-Urteile vom 28. August 2008 VI R 50/06, BFHE 223, 7, BStBl II 2009, 243, vom 11. Oktober 2007 IV R 15/05, BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465, vom 30. August 2007 IV R 12/05, BFH/NV 2008, 759, vom 16. September 2004 X R 29/02, BFHE 208, 129, BStBl II 2006, 234, vom 31. Juli 2002 X R 48/99, BFHE 200, 504, BStBl II 2003, 282, und vom 24. August 2000 IV R 46/99, BFHE 192, 542, BStBl II 2000, 674; Vfg. der Oberfinanzdirektion Münster vom 24. November 2009) eine unentgeltliche Rechtsnachfolge als solche daher keine Liebhaberei begründet. Diese Rechtsprechung beruht gerade darauf, dass insbesondere den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Hofübergabeverträgen oder anderen Gestaltungen zur Hofübergabe an die nächste Generation (sog. Generationennachfolge) Rechnung getragen wird. Sie wird zum Teil zudem auf die Erwägung gestützt, dass der Übertragende auf eine Gewinnrealisierung verzichte, mithin ein Fall des § 6 Abs. 3 EStG vorliege (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 10. Dezember 2013 IV B 63/13, BFH/NV 2014, 512); was jedenfalls bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben auch bei vorbehaltenem Nießbrauch der Fall sein soll (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 1987 IV R 325/84, BFHE 150, 321, BStBl II 1987, 772).

65

Diese Rechtsgrundsätze sind auch im Streitfall anzuwenden. Dem kann nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, dass der IV. Senat des BFH zuletzt ausgeführt hat, die Einbeziehung der betrieblichen Betätigung des Rechtsnachfolgers könne in den Beurteilungszeitraum der Totalgewinnperiode insbesondere bei nachhaltig wirtschaftenden forstwirtschaftlichen Betrieben angenommen werden (so BFH-Urteil vom 7. April 2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765, mit weiteren Ausführungen). Denn das bezieht sich auf den dort entschiedenen Fall und ändert an den allgemeinen Rechtsgrundsätzen nichts. Vielmehr hat der BFH auch in anderen Zusammenhängen angenommen, dass der Steuerpflichtige in seinem defizitären Betrieb Investitionen oder sonstige Umstrukturierungsmaßnahmen tätigt, die erst bei seinem Rechtsnachfolger zu einem nachhaltigen Abbau der Verluste führen. Ausgangspunkt dieser Rechtsprechung ist daher eine auf den konkreten Einzelfall bezogene wirtschaftliche Betrachtung, die dann geboten ist, wenn bereits der aktuell zu beurteilende Steuerpflichtige die wirtschaftliche Grundlage des späteren Erfolgs in Form von positiven Einkünften bei seinem unentgeltlichen Rechtsnachfolger gelegt hat (vgl. BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 IV R 15/05, BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465).

66

So liegen die Dinge im Streitfall, in dem zunächst ein „herkömmlicher“ landwirtschaftlicher Betrieb bestand, der erst Mitte der 1990er Jahren auf einen Pensionspferdebetrieb umgestellt wurde und in den der Kläger in der Zeit vor der Übergabe nochmals erheblich investiert hat, um die Kapazitäten des Betriebs zu erweitern. Der Kläger hat damit die wirtschaftliche Grundlage eines späteren Erfolgs gelegt. Zudem erfolgte die Umstellung wie auch die Erweiterung des Betriebes gerade mit Blick auf eine Rechtsnachfolge durch den Sohn des Klägers. Insofern kann unter den Umständen des Streitfalls auch nicht davon gesprochen werden, dass ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb in Form einer Pferdepension typischerweise nur in einer Generation geführt würde und der Prognosezeitraum dessentwegen zu begrenzen wäre.

67

bb) Zum anderen steht der einkommensteuerlichen Anerkennung der vereinbarte Nießbrauch nicht entgegen. Zwar erfordert die Annahme einer generationenübergreifenden Totalgewinnperiode die Identität der Betriebe des Rechtsvorgängers und des Rechtsnachfolgers (vgl. BFH-Urteile vom 7. April 2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765 und vom 11. Oktober 2007 IV R 15/05, BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465). Daran fehlt es aber bei einem Nießbrauchsvorbehalt nicht. Dieser führt nicht dazu, dass für Zwecke der Totalgewinnprognose zwischen dem (wirtschaftenden) Nießbrauchsbetrieb und dem (ruhenden) Eigentümerbetrieb zu differenzieren wären. Steuerrechtlich macht es nämlich keinen Unterschied, ob der wirtschaftende Betrieb zusammen mit dem Eigentumsübergang oder erst zu einem späteren Zeitpunkt mit dem Wegfall des Nießbrauchs übertragen wird. Mit der Beendigung des Nießbrauchs fallen der ruhende Eigentümerbetrieb sowie der wirtschaftende Nießbrauchsbetrieb weg. Ab diesem Zeitpunkt wird der Betrieb wieder in der ursprünglichen Form als aktiv bewirtschafteter Eigentümerbetrieb nunmehr vom Rechtsnachfolger fortgeführt. Diese Vorgänge führen indes nicht zu einer Betriebsaufgabe, sondern zu einer steuerneutralen Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG (vgl. zu alledem nochmals BFH-Urteil vom 7. April 2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765).

Der Senat kann sich auch insoweit dem Einwand des Beklagten nicht anschließen, die zitierte BFH-Entscheidung habe nur für Forstbetriebe Bedeutung. Zwar distanziert sich der BFH im Urteil vom 7. April 2016 von der vorherigen Divergenzentscheidung im BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 IV R 15/05 (BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465) nur in Bezug auf einer Generationennachfolge vorausgehende Pachtverhältnisse über Forstbetriebe. Es ist - vor dem Hintergrund der zitierten, gefestigten Rechtsprechung zur generationenübergreifenden Betrachtung auch für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe - kein Grund ersichtlich, die Ausführungen zur steuerlichen Unbeachtlichkeit einer nießbrauchsbedingten doppelten Betriebsstruktur nicht in gleicher Weise auch in land- und forstwirtschaftlichen Generationsbetrieben anzuwenden, zumal die von BFH herangezogenen normativen Zusammenhänge die nämlichen sind (im Ergebnis ebenso, wenngleich kritisch Kanzler, NWB 2016, 2716).

cc) Nach alledem kann die vorliegend gewählte zivilrechtliche Gestaltung (unentgeltliche Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt) nicht herangezogen werden, um die mangelnde Einkommensteuerrelevanz zu begründen. Insofern greift auch das Argument nicht durch, durch die Gestaltung mit einem Nießbrauch sei der Sohn von den entstandenen Verlusten entlastet worden. Die Richtigkeit des Ergebnisses zeigt sich aus der Sicht des Senats auch anhand eines Vergleich zu einer nießbrauchsfreien Übertragung des Eigentums im Jahr 2000 unter aufschiebender Befristung auf das Jahr 2005. An dieser Einschätzung ändert es schließlich nichts, dass der Nießbrauch im Streitfall auf fünf Jahre befristet war. Im Gegenteil, dieser Zeitpunkt für die Übertragung der Bewirtschaftung ist im Hinblick auf das Alter des Klägers und seiner Ehefrau, mithin durch die Generationennachfolge sachlich begründet.

d) Sonstige tragfähige Indizien für die Annahme steuerlicher Liebhaberei liegen im Streitfall nicht vor. Zwar trifft es zu, dass der Kläger über erhebliche positive Einkünfte verfügte und die steuerlichen Verluste sich auf diese Weise steuermindernd ausgewirkt haben, was als Indiz für eine private Motivation angesehen werden kann. Das allein genügt jedoch allgemein und im Streitfall nicht, um von steuerlicher Liebhaberei auszugehen. Denn die Verluste haben der Kläger und seine Ehefrau wirtschaftlich tatsächlich getragen. Anhaltspunkte dafür, dass die Unterhaltung einer Pferdepension persönlichen Neigungen entsprungen wäre, oder für eine eigene Pferdenutzung durch den Kläger, seine Ehefrau, den Sohn oder sonstige Angehörige liegen jedenfalls für den Streitzeitraum nicht vor. Es kann schließlich angesichts der Betriebsumstellung auch nicht davon gesprochen werden, dass der Kläger den Betrieb im

Streitfall nur fortgeführt hat, um eine Familientradition aufrechtzuerhalten (vgl. BFH-Beschluss vom 14. Juli 2003 IV B 81/01, BFHE 202, 553, BStBl II 2003, 804: Weinbautradition der Familie). Im Gegenteil, die erheblichen Investitionsvolumina, der umfangreiche Zuschnitt der Pferdepension und die marktorientierte (Fort?)Entwicklung der Betriebsstruktur stehen der Einschätzung, dass es sich um die Durchführung eines Projekts aus privaten Gründen gehandelt haben könnte, entgegen.

e) Der Senat geht im Übrigen aufgrund des Zuschnitts des Betriebes sowie der tatsächlichen marktorientierten Fortentwicklung in der Zeit nach der Umstellung auf die Pferdepension und nach den obigen Darlegungen zur Eignung des klägerischen Betriebs zur Gewinnerzielung - zumal seit der Einzelvermietung der Pferdeboxen - davon aus, dass im Rahmen der gebotenen Schätzung des Totalgewinns von einem positiven Ergebnis auszugehen ist. Das liegt nicht zuletzt auch darin begründet, dass aufgrund der betriebs- und generationenübergreifenden Betrachtung, in die der ursprüngliche, wirtschaftende Eigentümerbetrieb des Klägers, der ruhende Eigentümerbetrieb des Rechtsnachfolgers, der Nießbrauchsbetrieb des Klägers und der zukünftige wirtschaftende Eigentümerforstbetrieb des Rechtsnachfolgers, einzubeziehen und fiktiv zu konsolidieren sind (vgl. BFH-Urteil vom 7. April 2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765), die im Betrieb befindlichen erheblichen stillen Reserven einzubeziehen sind, deren Höhe der Beklagte für Zwecke der Besteuerung der Streitjahre ausdrücklich nicht bestritten hat. 72

IV. Einer Änderung der Feststellungsbescheide steht nicht der Ablauf der Feststellungsverjährung (§§ 169 ff., 181 AO) entgegen. Diese ist im Streitfall wegen § 181 Abs. 5 AO nicht abgelaufen, weil die Feststellungen für die Einkommensteuerfestsetzungen von Bedeutung sind, deren Festsetzungsfristen gem. § 171 Abs. 3a AO durch das anhängige Klageverfahren 4 K 4573/09 E (vormals 2 K 3905/07 E) gehemmt sind. 73

V. Die Sache ist spruchreif. Die Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen zwischen dem Kläger und seiner Ehefrau zu gleichen Teilen ist zwischen den Beteiligten ebenso wenig kontrovers wie die Höhe der festzustellenden Verluste (für 2002: ?xxx €, für 2003: 74

?xxx €, für 2004: ?xxx €). 75

Für die zu erlassenden Feststellungsbescheide weist der Senat noch daraufhin, dass mit Eintritt der Rechtsnachfolge der Rechtsnachfolger, mithin der Kläger, Inhalts- und Bekanntgabeadressat eines Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO wird (vgl. BFH-Urteil vom 8. September 2011 IV R 43/07). Das hat der Beklagte in den streitgegenständlichen Bescheiden ebenso wie den Feststellungsgegenstand, jedenfalls zuletzt, hinreichend zum Ausdruck gebracht. Diesbezügliche Zweifel hat der Kläger im Klageverfahren denn auch zu Recht nicht mehr vorgebracht. 76

VI. Die Kosten waren dem Beklagten aufzuerlegen, § 135 Abs. 1 FGO. 77

Die Revision lässt der Senat wegen grundsätzlicher Bedeutung angesichts des auf Forstbetriebe bezogenen BFH-Urteils vom 7. April 2016 IV R 38/13 (BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765) zu. 78

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 79

