

## Urteil vom 17. März 2010, IV R 60/07

**Liebhabelei - Zurückstellung nachrangiger Ermittlungen bei vorläufiger Steuerfestsetzung - Frage nach der Gewinnermittlungsart ist gegenüber der Frage nach der Gewinnerzielungsabsicht vorrangig - Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen eines forstwirtschaftlichen Betriebes - Totalgewinn - Wirksamwerden und Auslegung eines Verwaltungsaktes**

BFH IV. Senat

AO § 88, AO § 124 Abs 1 S 2, AO § 141 Abs 2, AO § 165 Abs 1 S 1, AO § 165 Abs 1 S 3, AO § 165 Abs 2 S 1, AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 173 Abs 1 Nr 1, AO § 174, BewG § 34 Abs 2 Nr 1a, BewG § 34 Abs 2 Nr 1e, EStG § 4 Abs 3, EStG § 4a Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 13 Abs 1, EStG § 13a Abs 1, EStG § 13a Abs 2, EStG § 13a Abs 3 S 3, EStG § 13a Abs 3 S 2, EStG § 13a Abs 4 S 2 Nr 4, EStG § 13a Abs 6, EStG § 13a Abs 8, EStG § 52 Abs 31 S 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 05. Juni 2007, Az: 1 K 2445/05

### Leitsätze

1. NV: Folgt das FA mit der vorläufigen Steuerfestsetzung zunächst den rechtlichen Vorstellungen des Steuerpflichtigen, kann es nachrangige Ermittlungen und Nachprüfungen zurückstellen, solange offen ist, ob ihnen bei der Steuerfestsetzung Bedeutung zukommt.
2. NV: Die Entscheidung, nach welchen Vorschriften der Gewinn eines Betriebs zu ermitteln ist, hat Vorrang gegenüber der Frage, ob der Betrieb mit Gewinnerzielungsabsicht unterhalten wird.

### Tatbestand

1. I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), der in X (Großstadt) wohnt, hat von seinen Eltern ein landwirtschaftliches Grundstück in der Y-Region (Mittelgebirge) mit einer Fläche von 4,75 ha gepachtet. Im Frühjahr 1999 (Streitjahr) legte er darauf eine Weihnachtsbaum- und Schmuckreisigkultur an.
2. In der Feststellungserklärung für das Streitjahr ging der Kläger von einem Forstbetrieb aus, dessen Gewinn er nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das Kalenderjahr ermittelte (§ 8c Abs. 2 Satz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV--). Für das Streitjahr erklärte er einen Verlust von 84.679,56 DM.
3. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) minderte den Verlust um Anschaffungs- und Erstaufforstungskosten in Höhe von 31.095,85 DM und stellte die Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft auf ./.. 53.584 DM fest. Der Bescheid erging gemäß § 165 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) vorläufig, "weil z.Zt. die Einkunftserzielungsabsicht nicht abschließend beurteilt werden" könne.
4. Im Zusammenhang mit einem das Folgejahr betreffenden Einspruch schaltete das FA den Forstsachverständigen der Oberfinanzdirektion ein. Dieser vertrat die Auffassung, dass wegen der unklaren Totalgewinnaussichten die Frage der Liebhabelei noch nicht abschließend beurteilt werden könne. Es handele sich vorliegend jedoch nicht um einen Forstbetrieb, sondern um eine sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung. Da weder der Kläger für das Wirtschaftsjahr 1999/2000 aufgefordert worden sei, den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln, noch innerhalb der maßgebenden Frist ein wirksamer Antrag auf abweichende Gewinnermittlung nach § 13a Abs. 2 EStG gestellt worden sei, sei der Gewinn zwingend nach Durchschnittssätzen zu ermitteln.
5. Daraufhin änderte das FA die gesonderte Feststellung für das Streitjahr gemäß § 165 Abs. 2 AO und stellte den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft mit 0 DM fest. Dabei ging es von einer sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung aus, so dass der Gewinn nach § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr zu ermitteln war (1. Juli bis 30. Juni). Der Gewinnermittlung für das Streitjahr legte das FA ein Rumpfwirtschaftsjahr (1. Januar bis 30. Juni) sowie anteilig das folgende Wirtschaftsjahr (1. Juli 1999 bis 30. Juni 2000) zu Grunde; den Gewinn ermittelte es jeweils mit 0 DM. Der Bescheid enthielt folgende Erläuterung:

- 6 "Bisher erfolgte die Feststellung der Einkünfte wegen der Frage, ob es sich um einen Liebhabereibetrieb handelt, nach § 165 AO vorläufig. Die rechtliche Nachprüfung aller nachrangigen Fragen hatte das Finanzamt daher vorerst zurückgestellt. Aus diesem Grund kann die Feststellung auch bezüglich der Art des Betriebes (Forstbetrieb oder sonstige landwirtschaftliche Nutzung) und der damit verbundenen Gewinnermittlungsart noch nach § 165 Absatz 2 AO geändert werden."
- 7 Dagegen legte der Kläger Einspruch ein. Das FA wies sowohl den Einspruch gegen den Feststellungsbescheid für das Streitjahr als auch den bereits früher eingelegten Einspruch für das folgende Jahr als unbegründet zurück.
- 8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage gegen den Feststellungsbescheid für das Streitjahr statt. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 13 veröffentlicht. Die Klage gegen den Feststellungsbescheid für das Folgejahr (2000) wies das FG ab. Die dagegen gerichtete Nichtzulassungsbeschwerde des Klägers hat der erkennende Senat mit Beschluss vom 16. Mai 2008 als unbegründet zurückgewiesen.
- 9 Mit der Revision macht das FA geltend, die Frage, ob ein Liebhabereibetrieb vorliege, hätte sich auch dann gestellt, wenn der Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres nach § 13a EStG a.F. ermittelt worden wäre. Nach dieser Vorschrift hätten die Schuldzinsen (2.210 DM) zum Ansatz eines Verlustes aus dem landwirtschaftlichen Betrieb des Klägers führen können, weil die Pacht aufwendungen mit 7.600 DM deutlich höher als der nach § 13a Abs. 4 EStG a.F. maßgebende Grundbetrag gewesen seien.
- 10 Bei der Zuordnung der vom Kläger angelegten Weihnachtsbaumkultur zu einem Forstbetrieb oder zur sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung handele es sich um eine nachrangige Frage. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25. Juni 1996 VIII R 28/94 (BFHE 181, 133, BStBl II 1997, 202, unter II.2.b aa der Gründe) sei in einem ersten Schritt die Tätigkeit einer bestimmten Einkunftsart zuzuordnen und im nächsten Schritt die Einkünfteerzielungsabsicht zu prüfen. Erst danach könne die endgültige Entscheidung über die Steuerbarkeit und die Gewinnermittlungsart getroffen werden.
- 11 Vorliegend habe das FA erst durch die Feststellungen des Forstsachverständigen Kenntnis davon erlangt, dass es sich bei der Weihnachtsbaumkultur nicht um die Erstaufforstung einer Waldfläche, sondern um eine sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung gehandelt habe. Wenn das FA bei einer vorläufigen Veranlagung von der tatsächlichen Ungewissheit nicht betroffene rechtliche Fehlbeurteilungen ändern könne (BFH-Beschluss vom 22. Dezember 1987 IV B 174/86, BFHE 152, 43, BStBl II 1988, 234), müsse das erst recht für eine Ungewissheit im Tatsächlichen im vorliegenden Fall gelten.
- 12 Die angefochtene Entscheidung sei widersprüchlich. Einerseits habe das FG die Ungewissheit über den verwirklichten Sachverhalt als Grundvoraussetzung für die Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 AO angesehen. Andererseits sehe es aber die Ungewissheit über die Tatsache (Weihnachtsbaumkultur als Forstkultur oder anderweitige Kultur) nicht als Basis für die Vorläufigkeit, obwohl sie Auswirkungen auf das maßgebende Wirtschaftsjahr, die Gewinnermittlungsart, die Höhe des Gewinns und damit auf die Einkünfteerzielungsabsicht habe.
- 13 Nach den zeitgleichen Entscheidungen des FG für das Streitjahr und für das Folgejahr werde der Gewinn des Betriebs des Klägers für den Zeitraum vom 1. Juli bis 31. Dezember des Streitjahres in unvereinbarer Weise doppelt berücksichtigt. Denn danach sei für das Streitjahr der ursprüngliche Feststellungsbescheid in vollem Umfang maßgebend, dem ein für das Wirtschaftsjahr vom 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 1999 ermittelter Verlust zu Grunde liege. Demgegenüber basiere der zwischenzeitlich bestandskräftige Feststellungsbescheid 2000 auf einem Gewinn, dem das Wirtschaftsjahr vom 1. Juli 1999 bis 30. Juni 2000 zu Grunde liege.
- 14 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 16 Die Beteiligten haben ihr Einverständnis mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung erklärt (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

## Entscheidungsgründe

II. Die Revision des FA ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend

- 17 entschieden, dass der angefochtene Bescheid nicht nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO geändert werden konnte, weil die Entscheidung, ob der Gewinn aus dem Betrieb der Weihnachtsbaumkultur nach § 13a EStG zu ermitteln war, nicht nachrangig gegenüber der Frage war, ob der Kläger dabei mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig wurde.
- 18 1. Nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde die Steuerfestsetzung aufheben oder ändern, soweit sie eine Steuer vorläufig festgesetzt hat. Eine Steuer kann nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO vorläufig festgesetzt werden, soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für ihre Entstehung eingetreten sind. Umfang und Grund der Vorläufigkeit sind anzugeben (§ 165 Abs. 1 Satz 3 AO). Die Regelung gilt sinngemäß auch für Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 19 a) Die Ungewissheit muss sich auf Tatsachen beziehen. Eine Unsicherheit in der steuerrechtlichen Beurteilung eines feststehenden Sachverhalts rechtfertigt die Anordnung der Vorläufigkeit nicht (BFH-Urteil vom 4. September 2008 IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335, unter II.1.b bb der Gründe, m.w.N.).
- 20 b) Eine vorläufige Steuerfestsetzung gemäß § 165 AO kommt nur in Betracht, wenn trotz angemessener Bemühungen des FA, den Sachverhalt aufzuklären, eine Unsicherheit in tatsächlicher Hinsicht bleibt, die entweder zur Zeit nicht oder nur unter unverhältnismäßig großen Schwierigkeiten beseitigt werden kann. Das folgt aus § 88 AO, wonach die Finanzbehörde unbeschadet des § 165 Abs. 1 Satz 1 AO verpflichtet ist, den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln (vgl. BFH-Urteile in BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335, unter II.1.b bb der Gründe; vom 26. September 1990 II R 99/88, BFHE 161, 489, BStBl II 1990, 1043, unter II.1. der Gründe, m.w.N.).
- 21 c) Die Ungewissheit in der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht bezieht sich auf eine "innere" Tatsache, die nur anhand äußerlicher Merkmale (Hilfstatsachen) beurteilt werden kann. Es handelt sich dabei nach ständiger Rechtsprechung nicht um eine Unsicherheit in der steuerrechtlichen Beurteilung eines feststehenden Tatbestands (BFH-Urteil in BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335, unter II.1.b cc (1) der Gründe, m.w.N.).
- 22 Die Einkünfteerzielungsabsicht ist nur dann i.S. des § 165 AO ungewiss, wenn die maßgeblichen Hilfstatsachen nicht mit der gebotenen Sicherheit festgestellt werden können (BFH-Urteile in BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335, unter II.1.b cc (2) der Gründe; vom 25. Oktober 1989 X R 109/87, BFHE 159, 128, BStBl II 1990, 278, unter 2. der Gründe). Die Ungewissheit ist beseitigt, wenn die Feststellung der Hilfstatsachen möglich ist und das FA davon positive Kenntnis hat.
- 23 d) Nachrangige Ermittlungen und Nachprüfungen können zurückgestellt werden, solange offen ist, ob ihnen bei der Steuerfestsetzung überhaupt eine Bedeutung zukommt (BFH-Urteil vom 27. November 2008 IV R 17/06, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2009, 771, unter II.1.c der Gründe, m.w.N.). In diesem Rahmen kann das FA auch nachrangige Fehlbeurteilungen des Steuerpflichtigen vorläufig hinnehmen, unabhängig davon, ob die betreffenden Besteuerungsgrundlagen mit Ungewissheiten behaftet waren oder nicht (BFH-Urteil vom 27. November 1996 X R 20/95, BFHE 183, 348, BStBl II 1997, 791, unter 4.b der Gründe). Folgt das FA mit der vorläufigen Steuerfestsetzung zunächst den rechtlichen Vorstellungen des Steuerpflichtigen, kann dieser in nachrangigen Einzelfragen auch dann nicht mit einem Fortbestand der rechtlichen Beurteilung rechnen, wenn sich das FA in der vorrangigen Hauptfrage nach Beseitigung der tatsächlichen Ungewissheit anders entscheidet (BFH-Beschluss vom 13. Oktober 2009 X B 55/09, BFH/NV 2010, 168, unter 1. der Gründe).
- 24 e) Ein Verwaltungsakt wird mit dem Inhalt wirksam, mit dem er bekannt gegeben wird (§ 124 Abs. 1 Satz 2 AO). Das gilt in gleicher Weise für den Vorläufigkeitsvermerk als Nebenbestimmung (BFH-Urteil in BFHE 183, 348, BStBl II 1997, 791, unter 2. der Gründe). Hierbei ist der Regelungsinhalt im Wege der Auslegung zu ermitteln. Es kommt nicht darauf an, was die Finanzbehörde mit ihrer Erklärung gewollt hat. Entscheidend ist nach ständiger Rechtsprechung vielmehr, wie der Adressat nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (BFH-Urteil vom 25. November 2008 II R 11/07, BFHE 223, 326, BStBl II 2009, 287, unter II.1.b aa der Gründe, m.w.N.). Dabei gehen Unklarheiten zulasten der Behörde (BFH-Urteil vom 28. November 1985 IV R 178/83, BFHE 145, 226, BStBl II 1986, 293). Im Zweifel ist das den Steuerpflichtigen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen (BFH-Beschlüsse vom 28. Juni 2005 X R 54/04, BFH/NV 2005, 1749; vom 25. August 1981 VII B 3/81, BFHE 134, 97, BStBl II 1982, 34).
- 25 2. Die Entscheidung, ob der Gewinn nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist, hat Vorrang gegenüber der Frage, ob der Betrieb mit Gewinnerzielungsabsicht unterhalten wird (gleicher Ansicht Lemaire, EFG 2008, 14). Denn darüber muss Klarheit bestehen, bevor über die Frage der Gewinnerzielungsabsicht entschieden werden kann.
- 26 a) Eine einkommensteuerrelevante Tätigkeit im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs i.S. von § 13

Abs. 1 EStG setzt die Absicht voraus, Gewinn zu erzielen (u.a. BFH-Urteil vom 6. März 2003 IV R 26/01, BFHE 202, 119, BStBl II 2003, 702, unter 1.a der Gründe). Diese zeigt sich in dem Bestreben, während des Bestehens des Betriebs, d.h. von seiner Gründung bis zu seiner Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation, aufs Ganze gesehen einen steuerlichen Gewinn zu erzielen (sog. Totalgewinn; u.a. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3. der Gründe).

- 27** b) Maßgebend für die Bestimmung des Totalgewinns ist allein der steuerliche Gewinn; auf die nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten ermittelten Periodenergebnisse kommt es nicht an (BFH-Urteil in BFHE 202, 119, BStBl II 2003, 702, unter 2.a der Gründe). Die Entscheidung der Frage, ob und in welchem Umfang der Steuerpflichtige einen steuerlichen Totalgewinn anstrebt, hängt deshalb bei einer pauschalierenden Gewinnermittlung von der anzuwendenden Gewinnermittlungsart ab (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Mai 2007 IV B 41/06, BFH/NV 2007, 2049, unter 1.b der Gründe).
- 28** c) Dem entsprechend hat der BFH entschieden, dass der nach steuerlichen Grundsätzen ermittelte Gewinn auch dann der Totalgewinnprognose zu Grunde zu legen ist, wenn er unter Verzicht auf die Ermittlung des tatsächlichen Gewinns bzw. Verlustes nach gesetzlich festgelegten durchschnittlichen Werten bemessen wird (BFH-Urteil vom 1. Dezember 1988 IV R 72/87, BFHE 155, 344, BStBl II 1989, 234, unter 1. der Gründe, am Ende). Deshalb ist bei einer Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG auch dann von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen, wenn zwar steuerlich Gewinne, tatsächlich aber nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten Verluste erwirtschaftet wurden (BFH-Urteil in BFHE 155, 344, BStBl II 1989, 234; BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 2049).
- 29** d) Führt andererseits die Gewinnermittlung nach § 13a EStG a.F. atypischer Weise zu Verlusten, weil Einnahmen nicht in voller Höhe erfasst, Ausgaben (Schuldzinsen) jedoch in vollem Umfang zum Abzug zugelassen wurden, so ist ebenfalls der Durchschnittssatzgewinn der Totalgewinnprognose zu Grunde zu legen. Andauernde Verluste können dann auch bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zur Annahme einer Liebhaberei führen (BFH-Urteil in BFHE 202, 119, BStBl II 2003, 702).
- 30** 3. Das FG hat danach zutreffend entschieden, dass der Feststellungsbescheid für das Streitjahr nicht geändert werden konnte.
- 31** a) Der angefochtene Bescheid war vorläufig i.S. des § 165 Abs. 1 Satz 1 AO nur hinsichtlich der Frage, ob der Kläger mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig geworden war. Die Fragen, um welche Art von Betrieb es sich handelte --Forstbetrieb oder sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung-- und daraus folgend wie (nach § 4 Abs. 3 oder nach § 13a EStG) und für welchen Zeitraum (1. Juli bis 30. Juni gemäß § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG oder Kalenderjahr gemäß § 8c Abs. 2 Satz 1 EStDV) der Gewinn zu ermitteln war, sind davon zu unterscheiden. Auf eine derartige Ungewissheit bezog sich der Vorläufigkeitsvermerk nicht, wie sich aus dessen Wortlaut ergibt. Er konnte vom Kläger auch nicht anders verstanden werden. Es bedarf daher keiner Entscheidung, ob es sich dabei überhaupt um eine ungewisse Tatsache i.S. des § 165 Abs. 1 Satz 1 AO gehandelt hat, wogegen allerdings erhebliche Bedenken bestehen (s. oben unter II.1.a und II.1.b). Entgegen der Auffassung des FA ist das angefochtene Urteil insoweit nicht widersprüchlich. Das FA verkennt, dass die für die Bestimmung der Gewinnermittlungsart maßgeblichen Umstände zwar Tatsachen sind, diese vorliegend jedoch nicht ungewiss i.S. des § 165 Abs. 1 Satz 1 AO waren.
- 32** b) Die Frage, ob die Weihnachtsbaumkultur zu Einkünften aus einem Forstbetrieb (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 2. Alternative EStG) oder aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 62 des Bewertungsgesetzes --BewG--) führte, war maßgeblich dafür, wie der Gewinn zu ermitteln war. Beide Fragen sind daher --wie das FG zutreffend entschieden hat-- nicht nachrangig gegenüber der Frage, ob der Kläger mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig wurde. Wie sich der gefestigten Rechtsprechung des BFH entnehmen lässt, ist darüber vielmehr vorrangig zu entscheiden (s. dazu im Einzelnen oben unter II.2.). Diese Fragen wurden daher von der Vorläufigkeit nicht mit umfasst (gleicher Ansicht Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 165 AO Rz 34).
- 33** c) Das BFH-Urteil in BFHE 202, 119, BStBl II 2003, 702 erlaubt --entgegen der Auffassung des FA-- keine andere Beurteilung. Zwar hat der Senat darin entschieden, dass der nach § 13a EStG a.F. ermittelte Gewinn auch dann der Totalgewinnprognose zu Grunde zu legen ist, wenn sich danach atypischer Weise Verluste ergeben. Das FA hat --insoweit zutreffend-- darauf hingewiesen, dass vorliegend noch § 13a EStG a.F. für das erste (Rumpf-)Wirtschaftsjahr vom 1. Januar bis 30. Juni des Streitjahres anzuwenden war (§ 52 Abs. 31 Satz 1 EStG in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung), so dass die abzuziehenden Pacht- und Schuldzinsen zu einem Verlust führten.

Ungeachtet des Umstandes, dass das FA bei der Ermittlung des festgestellten Gewinns nicht danach verfahren ist, kommt es darauf vorliegend nicht an. Denn auch in einem solchen Fall ist --wie sich dem BFH-Urteil in BFHE 202, 119, BStBl II 2003, 702 entnehmen lässt-- für die Totalgewinnprognose die steuerliche Gewinnermittlungsart maßgeblich, also vorrangig.

- 34** Im Übrigen war § 13a EStG a.F. für die auf das Rumpfwirtschaftsjahr folgenden Wirtschaftsjahre nicht mehr anzuwenden (§ 52 Abs. 31 Satz 2 EStG). Dies war auch für die Totalgewinnprognose zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 202, 119, BStBl II 2003, 702, unter 3. der Gründe).
- 35** d) Das Vorbringen des FA, es habe erst aus der Stellungnahme des Forstsachverständigen davon Kenntnis erlangt, dass es sich bei der Weihnachtsbaumkultur vorliegend nicht um einen forstwirtschaftlichen Betrieb, sondern um eine sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung handelte, führt zu keiner anderen Beurteilung.
- 36** aa) Nach den Feststellungen im angefochtenen Urteil hat das FA vor Erlass des ursprünglichen Feststellungsbescheids u.a. den Pachtvertrag angefordert, aus dem sich entnehmen lässt, dass der Kläger keinen Wald anpflanzen, sondern eine Weihnachtsbaum- und Schmuckreisigkultur anlegen wollte, die er nach Pachtende in Grünland zurück zu verwandeln hatte. Die maßgeblichen Tatsachen waren dem FA danach bekannt. Die Frage, ob eine solche Weihnachtsbaumkultur als forstwirtschaftliche Nutzung (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b BewG) oder als sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e BewG) anzusehen war, ist eine Rechtsfrage.
- 37** bb) Bei dieser Sachlage kam eine Änderung des ursprünglichen Feststellungsbescheids nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht in Betracht. Das FA hat sich auch nicht auf diese Vorschrift berufen. Sollte das Vorbringen in der Revisionsbegründung gleichwohl dahin zu verstehen sein, dass das FA die Änderung nunmehr wegen nachträglichen Bekanntwerdens der für die Qualifizierung als sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung maßgeblichen Tatsachen für gerechtfertigt hält, ist dies durch die tatsächlichen Feststellungen im angefochtenen Urteil nicht gedeckt.
- 38** e) Die Aufhebung des angefochtenen Änderungsbescheides führt --anders als das FA meint-- nicht dazu, dass der Gewinn des Klägers für den Zeitraum vom 1. Juli bis 31. Dezember 1999 in unvereinbarer Weise doppelt berücksichtigt wird. Zwar trifft es zu, dass der dem ursprünglichen Feststellungsbescheid für das Streitjahr zu Grunde liegende Gewinn für das Wirtschaftsjahr vom 1. Januar bis 31. Dezember ermittelt wurde, während dem zwischenzeitlich bestandskräftigen Feststellungsbescheid für das Folgejahr u.a. der Gewinn des Wirtschaftsjahrs vom 1. Juli 1999 bis 30. Juni 2000 zu Grunde liegt. Dieser Gewinn --der vorliegend im Übrigen 0 DM betrug-- wird für das Folgejahr jedoch nur zeitanteilig berücksichtigt (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG); für das Streitjahr verbleibt es bei dem für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember ermittelten Gewinn. Da der Gewinn (Verlust) des Klägers nicht doppelt berücksichtigt wurde, kann der angefochtene Änderungsbescheid entgegen der Auffassung des FA damit nicht gerechtfertigt werden. Insbesondere kommt eine Änderung nach § 174 AO wegen widerstreitender Steuerfestsetzung --die das FA auch nicht ausdrücklich geltend gemacht hat-- nicht in Betracht.
- 39** f) Auf die Frage, ob und ggf. wann und in welcher Höhe bei einem Wechsel von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) ein Übergangsgewinn zu ermitteln gewesen wäre, kommt es vorliegend ebenfalls nicht an. Denn daraus ergibt sich keine Rechtsgrundlage für eine Änderung des Feststellungsbescheids für das Streitjahr. Eine Änderungsvorschrift hat das FA dem entsprechend auch nicht benannt.

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