

## Urteil vom 30. Juni 2011, IV R 35/09

**Entnahme einer verpachteten landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Fläche - Kein Freibetrag für weichende Erben bei Übertragung eines landwirtschaftlichen Grundstücks an alle erbberechtigten Kinder - Grundstück des Privatvermögens als gewillkürtes Betriebsvermögen - Eingeschränkter Antrag auf mündliche Verhandlung nach Gerichtsbescheid**

BFH IV. Senat

AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 74, FGO § 90a, FGO § 121 S 1, EStG § 13a, EStG § 13 Abs 2 Nr 2, EStG § 14a Abs 4 S 2 Nr 1, EStG § 52 Abs 15, EStG § 13a, EStG § 13 Abs 2 Nr 2, EStG § 14a Abs 4 S 2 Nr 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 09. Juli 2008, Az: 11 K 647/06

### Leitsätze

1. NV: Die Entnahme einer verpachteten landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Fläche ist durch bloße Erklärung gegenüber dem Finanzamt jederzeit möglich .
2. NV: Die Gewährung eines Freibetrags für weichende Erben kommt nicht in Betracht, wenn das aus dem landwirtschaftlichen Betrieb entnommene Grundstück zu gleichen Teilen auf alle potentiell erbberechtigten Angehörigen übertragen wird .
3. NV: Ein Grundstück des Privatvermögens kann, soweit es weiterhin ausschließlich außerbetrieblich genutzt wird, nicht dem gewillkürten Betriebsvermögen eines landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Betriebs zugeordnet werden .
4. NV: Eingeschränkter Antrag auf mündliche Verhandlung nach einem Gerichtsbescheid ist bei teilbarem Streitgegenstand zulässig .

### Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und werden zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Der Kläger unterhält einen landwirtschaftlichen Betrieb, dessen Gewinn nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelt wird. Der Betrieb umfasst den in seinem Eigentum stehenden Hof A und den ursprünglich vom Schwiegervater angepachteten Hof B, den die Klägerin von ihrer Mutter geerbt hat.
- 2 Die Kläger wohnen auf der Hofstelle B. Die dortige Wohnung (Wohnung F) ist gemäß § 52 Abs. 15 Satz 6 EStG zum 31. Dezember 1998 aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden.
- 3 Die Mutter des Klägers (Altenteilerin) wohnte auf dem Hof A.
- 4 Von April 1991 bis Dezember 1993 wurde das auf dem Hof A befindliche Wohngebäude abgerissen und an dessen Stelle ein Neubau mit zwei Wohnungen (Wohnhaus D) errichtet. Das Erdgeschoss des Neubaus (Wohnung EG) wurde fremdvermietet. In der Wohnung im Obergeschoss (Wohnung OG) wohnte die Altenteilerin zusammen mit ihrer Enkeltochter und deren Ehemann. Der Altenteilerin stand zur alleinigen Nutzung ein Zimmer in einer Größe von 17,22 m<sup>2</sup> zur Verfügung.
- 5 Für den Veranlagungszeitraum 1993 erklärten die Kläger Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Wohnung EG und ab dem Veranlagungszeitraum 1994 zusätzlich auch für die Wohnung OG.
- 6 Veranlagungszeiträume 1991 und 1994 bis 1997
- 7 Entsprechend den Angaben der Kläger erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für die Veranlagungszeiträume 1991 und 1994 bis 1997 Einkommensteuerbescheide, die in Bestandskraft erwachsen.
- 8 Mit Schreiben vom 13. Dezember 2001 erstatteten die Kläger für den Veranlagungszeitraum 1991 eine

Selbstanzeige nach § 371 der Abgabenordnung (AO) und erklärten nachträglich bisher nicht erfasste Zinseinnahmen. Daneben reichten sie für die Wirtschaftsjahre 1990/91 und 1991/92 berichtigte Anlagen L mit geringfügig erhöhten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ein. Gleichzeitig erklärten sie, auf die Nutzungswertbesteuerung für die Wohnung F auf dem Hof B und die Wohnung auf dem Hof A ab dem 1. Januar 1991 unwiderruflich zu verzichten.

- 9 Bereits zuvor erlangte das FA aufgrund einer Kontrollmitteilung der Landestreuhandstelle für das Wohnungswesen vom 9. März 2001 davon Kenntnis, dass die Kläger für die Neuerrichtung des Wohnhauses D einen Aufwendungszuschuss (vom Finanzgericht --FG-- fälschlicherweise als Mietzuschuss bezeichnet) erhalten hatten.
- 10 Am 17. Februar 2005 erließ das FA gemäß § 173 AO geänderte Einkommensteuerbescheide bezüglich der Jahre 1991 und 1994 bis 1997. In dem Einkommensteuerbescheid 1991 berücksichtigte es nur die nachträglich erklärten Zinseinnahmen. Weitere Änderungen lehnte es im Hinblick auf die eingetretene Festsetzungsverjährung ab. In den Einkommensteuerbescheiden 1994 bis 1997 erfasste es den rätierlich ausgezahlten Aufwendungszuschuss ebenso wie die Mieteinnahmen für das Wohnhaus D bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Dabei ging es davon aus, dass das Wohnhaus D dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zuzuordnen sei.
- 11 In dem Einspruchsverfahren hielten die Kläger an dem Begehren fest, ein Nutzungswert für die Wohnung F und die Altenteilerwohnung auf dem Hof A sei in den Veranlagungszeiträumen 1991 und 1994 bis 1997 nicht mehr zu erfassen. Des Weiteren beantragten sie unter Hinweis auf den Hofespachtvertrag vom 7. Oktober 1969 zwischen dem Kläger und dessen Schwiegervater, im Veranlagungszeitraum 1991 dauernde Lasten in Höhe von 7.659,92 DM zum Abzug zuzulassen. Zudem beehrten sie, die Mieteinnahmen aus dem Wohnhaus D bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.
- 12 Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 13 Veranlagungszeiträume 1998 und 1999
- 14 Mit Schreiben vom 16. Dezember 1998 erklärten die Kläger unter Bezugnahme auf ein beigefügtes Wertgutachten die Entnahme des als Ackerfläche ausgewiesenen Betriebsgrundstücks Flurstück X in einer Größe von ... m<sup>2</sup> zum 1. Oktober 1998. In der Folgezeit wurde das Flurstück X geteilt. Dadurch entstand das Flurstück X/1 mit einer Größe von ... m<sup>2</sup>. Die restliche Fläche wurde der angrenzenden Hof- und Gebäudefläche zugeschlagen. Das Flurstück X/1 wurde mit notarieller Urkunde vom ... Juni 1999 auf die vier Kinder der Kläger zu je einem Viertel Anteil übertragen. Die Besitzübertragung erfolgte zum 1. Januar 1999. In § 13 der notariellen Urkunde war zudem geregelt, dass die Erwerber --die Kinder-- den Wert des übertragenen Grundbesitzanteils auf ihren gesetzlichen Pflichtteil am künftigen Nachlass des Klägers anzurechnen haben.
- 15 Das FA folgte in den Einkommensteuerbescheiden 1998 und 1999 dem von den Klägern ermittelten Grundstücksentnahmewert. Die Mieteinnahmen erfasste es ebenso wie den ausgezahlten Aufwendungszuschuss bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.
- 16 Im Einspruchsverfahren trugen die Kläger vor, dass eine Entnahme nicht bezüglich der gesamten Ackerfläche des Flurstücks X, sondern nur bezüglich des abgeteilten Flurstücks X/1 erklärt worden und der Entnahmegewinn entsprechend zu reduzieren sei. Ebenfalls hielten sie an der Auffassung fest, dass das Wohnhaus D durch die Vermietung aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sei. Zudem teilten sie mit Schriftsatz vom 5. November 2006 mit, dass die Wohnung OG stets unentgeltlich zur Verfügung gestellt und als Altenteilerwohnung steuerfrei entnommen worden sei. Hilfsweise beehrten sie den Ansatz einer Nutzungsentnahme in Höhe der bisher erklärten Mieterträge, sowie des Weiteren Hilfsweise, die von der Altenteilerin genutzte Wohnung OG zum 30. Juni 1998 als entnommen zu behandeln.
- 17 Die Einspruchsentscheidung führte zu einer höheren Einkommensteuerfestsetzung für die Jahre 1998 und 1999. Das FA ging davon aus, dass das von der Altenteilerin bewohnte Zimmer (17,22 m<sup>2</sup>) im Wirtschaftsjahr 1998/99 und die restliche Wohnung OG zum 1. Januar 2000 entnommen worden sei und setzte entsprechende Entnahmegewinne an. Daneben berücksichtigte es den erhaltenen Aufwendungszuschuss bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.
- 18 Veranlagungszeitraum 2000
- 19 Am 23. November 2006 erließ das FA den Einkommensteuerbescheid 2000, in dem der hälftige Entnahmegewinn der Wohnung OG erfasst war.

- 20** Gegen die Einkommensteuerbescheide 1991 und 1994 bis 1999 haben die Kläger Klage und gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 mit Zustimmung des FA Sprungklage erhoben. Im Klageverfahren hielten sie an ihrem Begehren fest. Eine Entnahme des Flurstücks X sei in 1998 nicht möglich gewesen, da es in diesem Jahr noch von dem Kläger bewirtschaftet worden sei. In 1999 sei lediglich das Flurstück X/1 entnommen worden. Die Einnahmen aus der Vermietung der Wohnung EG des Wohnhauses D seien als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Die Wohnung OG sei bereits im Mai 1993 steuerfrei entnommen worden. Ein Entnahmegewinn sei für diese Wohnung nicht anzusetzen. Auch sei die Nutzungswertbesteuerung der Wohnung F in den streitigen Veranlagungszeiträumen bereits abgewählt worden. Außerdem seien die Freibeträge gemäß § 13 Abs. 3 und § 14a Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG zu berücksichtigen.
- 21** Die Klage hatte keinen Erfolg.
- 22** Zur Begründung führte das FG aus:
- Die Abwahl der Nutzungswertbesteuerung zum Ende des Veranlagungszeitraums 1990 sei für die Einkommensteuer 1991 bis 1995 nicht mehr möglich gewesen, da zum Zeitpunkt der Antragstellung (18. Dezember 2001) die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen gewesen sei. Die Hinterziehung der auf die nicht erklärten Kapitalerträge entfallenden Steuern führe nur zu einer Verlängerung der Festsetzungsfrist wegen der Kapitaleinkünfte. Im Übrigen sei Teilverjährung eingetreten.
- 23** Eine Abwahl der Nutzungswertbesteuerung könne für 1991 und die Streitjahre 1994 bis 1997 auch deshalb nicht mehr beantragt werden, weil die entsprechenden Einkommensteuerbescheide bestandskräftig geworden seien.
- 24** Ob die Voraussetzungen für die Annahme von dauernden Lasten im Jahr 1991 erfüllt seien, könne dahinstehen, da eine Änderung des Einkommensteuerbescheids 1991 wegen eingetretener Bestandskraft nicht mehr in Betracht käme.
- 25** Die Mieteinnahmen aus den Wohnungen EG und OG seien zutreffend als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erfasst, da die Grundstücke mangels eindeutiger Entnahme noch im Betriebsvermögen verblieben seien.
- 26** Die Kläger hätten gegenüber dem FA die vollständige Entnahme des Flurstücks X aus dem Betriebsvermögen zum Dezember 1998 erklärt. Da das Flurstück X dem Sohn S ausweislich der Erklärung in der Anlage L zur Einkommensteuererklärung 1999 ab 1999 unentgeltlich zur Nutzung zur Verfügung gestellt worden sei, sei es ab diesem Zeitpunkt auch nicht mehr notwendiges Betriebsvermögen des Betriebs des Klägers gewesen. Das geänderte Vorbringen im Klageverfahren sei widersprüchlich und deshalb nicht zu berücksichtigen.
- 27** Die Entnahme der von der Altenteilerin bewohnten zwei Räume der Wohnung OG auf dem Hof A sei zutreffend erst in dem Wirtschaftsjahr 1998/99 steuerlich erfasst worden, da das FA erst zu diesem Zeitpunkt von der unentgeltlichen Wohnraumüberlassung erfahren habe.
- 28** Die Entnahme der restlichen Räume der Wohnung OG sei zutreffend dem Wirtschaftsjahr 1999/2000 zugeordnet worden, da die Wohnung ab dem 1. Januar 2000 der Tochter der Kläger und deren Ehemann unentgeltlich überlassen worden sei. Das neue Vorbringen sei widersprüchlich und deshalb unbeachtlich.
- 29** Der Freibetrag für weichende Erben sei im Zusammenhang mit der Erfassung des Gewinns aus der Entnahme des Grundstücks Flur X nicht zu gewähren. Zum Zeitpunkt der Entnahme habe der Hoferbe noch nicht festgestanden. Zudem hätten alle Kinder zu gleichen Teilen geerbt.
- 30** Der Freibetrag gemäß § 13 Abs. 3 EStG sei ebenfalls nicht zu gewähren, da die Kläger die Einkommensgrenze überschritten hätten.
- 31** Dagegen richtet sich die Revision der Kläger. Es liege ein Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens vor, da das FG das Verfahren über die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Einkommensteuerbescheide nicht gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ausgesetzt habe, bis über die Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gesondert und einheitlich entschieden worden sei. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft hätten nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festgestellt werden müssen. Die landwirtschaftlichen Flächen hätten jeweils im Alleineigentum der Kläger gestanden und wären von diesen gemeinsam bewirtschaftet worden. Es sei daher von einer faktischen Ehegattenmitunternehmerschaft auszugehen. Dies gelte gleichermaßen für die Bewirtschaftung der Stückländereien, welche nach den Feststellungen des FG im Miteigentum der Kläger gestanden hätten. Bezüglich der Zuordnung der Einkünfte aus

den Stückländereien habe das FG auch gegen seine Pflicht zur vollständigen Sachverhaltsaufklärung (§ 76 Abs. 1 FGO) verstoßen, da es die Einkünfte aus den Stückländereien nicht der Erbengemeinschaft, bestehend aus dem Kläger und seiner Mutter, zugerechnet habe.

- 32 Das FG habe die Rechtsprechung zur Teilverjährung (teilweisen Bestandskraft) fehlerhaft angewandt. Die von den Klägern geltend gemachten steuermindernden Tatsachen seien gemäß § 177 Abs. 2 AO in dem Umfang zu berücksichtigen, wie die auf § 173 Abs. 1 AO gestützte Änderung zuungunsten der Kläger reiche. Insoweit sei auch die nachträgliche Abwahl der Nutzungswertbesteuerung zu berücksichtigen.
- 33 Für das Vorliegen einer Altenteilerwohnung sei ausschließlich auf die tatsächliche Wohnungsnutzung abzustellen. Tatsächlich habe die Altenteilerin in der Zeit vom Dezember 1974 bis Dezember 1993 eine Altenteilerwohnung, zuletzt die Wohnung OG, genutzt. Der Einstufung der Wohnung OG als Altenteilerwohnung stehe nicht entgegen, dass die Wohnung wegen Gebrechlichkeit der Altenteilerin ab Dezember 1993 gemeinschaftlich mit ihrer Enkelin und deren Ehemann genutzt worden sei. Sei insgesamt von einer Altenteilerwohnung auszugehen, sei diese durch den unwiderruflichen Verzicht auf die Nutzungswertbesteuerung zum 31. Dezember 1990 nach § 52 Abs. 15 Sätze 4 und 7 EStG 1998 steuerfrei entnommen worden. Da die Altenteilerin die neuerrichtete Wohnung OG mit dem Tage des Erstbezugs im März 1993 als Altenteilerwohnung genutzt habe, sei diese zudem gemäß § 52 Abs. 15 Satz 10 EStG steuerfrei entnommen worden. Diesen Sachverhalt habe das FG nicht ausreichend ermittelt und insoweit gegen seine Pflicht zur vollständigen Sachverhaltsaufklärung (§ 76 Abs. 1 FGO) verstoßen.
- 34 Der Auffassung des FG folgend, hätte sich die Regelung des § 52 Abs. 15 Satz 9 Halbsatz 2 EStG aufdrängen müssen. Davon ausgehend sei das Grundstück, auf dem das Wohnhaus D errichtet worden sei, dem Privatvermögen zuzuordnen.
- 35 Soweit das FG die Nichtberücksichtigung der Abwahl der Nutzungswertbesteuerung auf den Eintritt der teilweisen Festsetzungsverjährung gestützt habe, hätte es die Abwahl aber jedenfalls für den Veranlagungszeitraum 1996 zulassen müssen.
- 36 Zu Unrecht habe das FG den Abzug einer dauernden Last im Veranlagungszeitraum 1991 abgelehnt. Der Pachtvertrag betreffend den Hof B sei als Wirtschaftsüberlassungsvertrag auszulegen mit der Folge, dass die aufgrund dieses Vertrags erbrachten Leistungen des Klägers als dauernde Lasten abzugsfähig seien.
- 37 Das Flurstück X habe nicht durch die Erklärung vom 16. Dezember 1998 gegenüber dem FA und der Dokumentation der unentgeltlichen Überlassung dieses Grundstücks an den Sohn aus dem Betriebsvermögen entnommen werden können. Zwischen dem Sohn und dem Kläger sei nämlich kein Vertrag zustande gekommen, mit dem dem Sohn das für die Erzielung der Einkünfte maßgebliche Fruchtziehungsrecht eingeräumt worden sei. Sei das Fruchtziehungsrecht aber beim Kläger verblieben, scheide eine Entnahme aus. Eine Entnahme sei lediglich mit der Übertragung des Flurstücks X/1 mit einer Flächengröße von ... m<sup>2</sup> vollzogen worden. Der Entnahmegewinn sei daher entsprechend zu reduzieren.
- 38 Der Freibetrag gemäß § 14a Abs. 4 EStG sei ebenfalls zu Unrecht nicht gewährt worden. Es sei dem FA bekannt gewesen, dass der Kläger dem Sohn S ab dem 1. Oktober 1999 den Hof A verpachtet habe. Da der Hof A unter die Höfeordnung falle, habe der Kläger damit eine formlose Hoferbenbestimmung getroffen. Im Wirtschaftsjahr 1998/99 sei deshalb ein Freibetrag in Höhe von 16.067 DM zu berücksichtigen.
- 39 Mieteinnahmen für die Wohnung OG seien nicht anzusetzen, da tatsächlich keine Miete gezahlt worden sei. Dem stehe nicht entgegen, dass die Kläger stets Mieteinnahmen erklärt hätten. Ein treuwidriges (widersprüchliches) Verhalten könne den Klägern nicht zum Vorwurf gemacht werden. Anzuknüpfen sei vielmehr an den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt. Das gemeinsame Wohnen der Altenteilerin und ihrer Enkeltochter habe auf persönlichen Beziehungen beruht. Die Pflege der Altenteilerin habe im Vordergrund gestanden. Dieses Mietverhältnis sei daher der nicht steuerbaren Privatsphäre zuzuordnen.
- 40 Um eine steuerpflichtige Zwangsentnahme der Wohnung OG zu verhindern, hätten die Kläger hilfsweise beantragt, eine Nutzungsentnahme für diese Wohnung auch nach dem 1. Januar 2000 in Höhe von 6.360 DM anzusetzen. Das FG habe sich mit diesem Begehren nicht auseinandergesetzt und auch insoweit seine Pflicht zur Sachaufklärung verletzt.
- 41 Die Kläger beantragen,  
die Vorentscheidung aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 2000 in der Gestalt der

Einspruchsentscheidungen vom 23. November 2006 zu ändern und die Einkommensteuer 1994 mit 1.852,92 €, 1995 mit 3.516,67 €, 1996 mit 2.247,64 €, 1997 mit 2.353,99 €, 1998 mit 7.339,08 €, 1999 mit 8.245,09 € und 2000 mit 2.717,01 € festzusetzen;

hilfsweise, das Verfahren an das FG zurückzuverweisen.

**42** Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

**43** Zur Begründung nimmt es im Wesentlichen Bezug auf die Vorentscheidung.

**44** Der erkennende Senat hat am 3. März 2011 einen Gerichtsbescheid erlassen, mit dem die Vorentscheidung aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen wurde. Daraufhin haben die Kläger lediglich wegen Einkommensteuer 1994 bis 2000 gemäß § 90a Abs. 2 Satz 1, § 121 Satz 1 FGO mündliche Verhandlung beantragt. In der mündlichen Verhandlung haben die Kläger deshalb keinen Antrag wegen Einkommensteuer 1991 gestellt.

## Entscheidungsgründe

**45** II. Gegenstand des Gerichtsbescheids vom 3. März 2011 waren die Einkommensteuerbescheide 1991 und 1994 bis 2000. Die Kläger haben ihren Antrag auf mündliche Verhandlung aber auf die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 2000 beschränkt. Eine solche Beschränkung ist zulässig und wirksam (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. Juni 2003 I R 38/01, BFHE 202, 507, BStBl II 2003, 822, und vom 26. Oktober 2006 V R 59/04, BFHE 215, 360, BStBl II 2007, 487, jeweils m.w.N.). Hinsichtlich der Einkommensteuer 1991 wirkt deshalb der Gerichtsbescheid vom 3. März 2011 gemäß § 90a Abs. 3 Halbsatz 1, § 121 Satz 1 FGO als Urteil.

III.

**46** Die Revision der Kläger wegen Einkommensteuer 1994 bis 2000 ist begründet. Das angefochtene Urteil war aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

**47** Dem Kläger war es grundsätzlich möglich, die Nutzungswertbesteuerung der eigengenutzten Wohnung F sowie einer im Veranlagungszeitraum 1991 genutzten Altenteilerwohnung rückwirkend zum 31. Dezember 1990 abzuwählen. Den Feststellungen des FG lässt sich indes nicht entnehmen, ob und für welche Wohnung ein Nutzungswert im Veranlagungszeitraum 1991 angesetzt worden ist. Ebenso fehlt es an Feststellungen dazu, ob die von der Altenteilerin bewohnten Räumlichkeiten auf dem Hof A den Anforderungen an eine (Altenteiler-)Wohnung i.S. des § 52 Abs. 15 EStG a.F. genügt haben, und eine Abwahl der Nutzungswertbesteuerung überhaupt in Betracht käme (dazu 1.).

**48** Die Feststellungen des FG tragen auch nicht dessen rechtliche Würdigung, dass das Wohnhaus D dem Betriebsvermögen zuzuordnen ist. Insoweit basiert auch die Zuordnung der Mieteinnahmen und des Aufwendungszuschusses für das Wohnhaus D zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nicht auf einer ausreichenden Tatsachengrundlage. Daran anknüpfend ist die Entscheidung des FG, die Wohnung OG sei in den Wirtschaftsjahren 1998/99 und 1999/2000 gewinnwirksam aus dem Betriebsvermögen entnommen worden, nicht durch ausreichende Feststellungen gedeckt (dazu 2.).

**49** Im Ergebnis zu Recht hat das FG eine Entnahme des Flurstücks X zum 31. Dezember 1998 bejaht (dazu 3.).

**50** Ebenfalls zutreffend hat das FG die Gewährung eines Freibetrags für weichende Erben gemäß § 14a Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG verneint (dazu 4.).

**51** Die Gewährung des Freibetrags nach § 13 Abs. 3 EStG hängt maßgeblich von der Beurteilung der Rechtsfragen unter III.1. ab (dazu 5.).

**52** 1. a) Soweit in dem Einkommensteuerbescheid 1991 ein Nutzungswert für die Wohnung F und für eine Altenteilerwohnung erfasst worden ist, konnte der Kläger die Nutzungswertbesteuerung beider Wohnungen mit Schriftsatz vom 13. Dezember 2001 rückwirkend zum 31. Dezember 1990 abwählen.

**53** Zur Begründung wird auf den als Urteil wirkenden Gerichtsbescheid vom 3. März 2011 Bezug genommen.

- 54** b) Liegen die Voraussetzungen für die Abwahl der Nutzungswertbesteuerung im Veranlagungszeitraum 1991 vor, wären auch die streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1998 im Hinblick auf den Ansatz eines Nutzungswerts gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Anders als das FG meint, ist bezüglich dieser Streitjahre insoweit keine Festsetzungsverjährung eingetreten.
- 55** c) Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war daher auch hinsichtlich der Streitjahre 1994 bis 1998 aufzuheben. Der Senat kann mangels Spruchreife aber nicht in der Sache selbst entscheiden.
- 56** Das FG hat, ausgehend von seiner materiellen Sicht, keine Feststellungen dazu getroffen, für welche Wohnung der im Einkommensteuerbescheid 1991 erfasste Nutzungswert angesetzt worden ist. Wenngleich die Aktenlage nahelegt, dass ein Nutzungswert ausschließlich für die Betriebsinhaberwohnung angesetzt worden ist, ist es allein dem FG vorbehalten, etwa unter Heranziehung der Einheitswertakten und der Veranlagungen der vorherigen Veranlagungszeiträume, entsprechende Feststellungen zu treffen. Ggf. wird das FG auch Feststellungen dazu zu treffen haben, ob die von der Altenteilerin zunächst bewohnten und sodann im Zuge der Neuerrichtung des Wohnhauses D abgerissenen Räumlichkeiten auf dem Hof A den Anforderungen an eine (Altenteiler-)Wohnung i.S. des § 52 Abs. 15 EStG a.F. genügt haben. Nach den Feststellungen des FG ist dieser Wohnraum erst im April 1991 zwecks Errichtung eines Neubaus abgerissen worden. Eine nachträgliche Abwahl der Nutzungswertbesteuerung wäre daher im Veranlagungszeitraum 1991 grundsätzlich noch möglich gewesen.
- 57** Nur klarstellend weist der Senat darauf hin, dass eine rückwirkende Abwahl der Nutzungswertbesteuerung für die Wohnung OG im neuerrichteten Wohnhaus D schon deshalb nicht in Betracht kommt, weil diese ersichtlich nicht unter den Anwendungsbereich des § 52 Abs. 15 Satz 2 EStG a.F. fällt. Ein Nutzungswert für diese Wohnung war, ausgehend von den Feststellungen des FG, von vornherein unter keinem denkbaren Gesichtspunkt anzusetzen.
- 58** 2. Die Feststellungen des FG tragen ebenfalls nicht dessen rechtliche Würdigung, dass das Wohnhaus D dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zuzuordnen ist.
- 59** a) Die Zuordnung des Wohnhauses D zum Privat- oder Betriebsvermögen hängt maßgeblich von den vom FG noch zu treffenden Feststellungen zu III.1.c ab. Hatte die Altenteilerin auf dem Hof A vor der Neuerrichtung des Wohnhauses D eine Altenteilerwohnung bewohnt und ist dafür im Veranlagungszeitraum 1991 ein Nutzungswert angesetzt sowie auf diesen Ansatz rückwirkend mit Schriftsatz vom 13. Dezember 2001 verzichtet worden, so hätte dies gemäß § 52 Abs. 15 Satz 6 EStG a.F. zur Folge, dass die Altenteilerwohnung nebst dem dazugehörenden Grund und Boden zum 31. Dezember 1990 als entnommen gilt. Das Wohnhaus D ist nach den Feststellungen des FG an der Stelle des bisherigen Wohngebäudes errichtet worden. Es wäre danach auf einem Grundstück des Privatvermögens errichtet worden. Da das Wohnhaus D nach den Feststellungen des FG zu keinem Zeitpunkt für betriebliche Zwecke genutzt worden ist, wäre es dem Grundstück folgend dem Privatvermögen zuzuordnen. Eine erneute Zuordnung des bisherigen Privatgrundstücks zum gewillkürten land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen wäre angesichts der ausschließlich außerbetrieblichen Nutzung nicht möglich (vgl. zu den erhöhten Anforderungen an die Willkür von Betriebsvermögen bei Land- und Forstwirten BFH-Urteil vom 23. September 2009 IV R 14/07, BFHE 226, 332, BStBl II 2010, 227, m.w.N.).
- 60** b) Aus den Ausführungen zu III.2.a folgt zugleich, dass die Entscheidung des FG sowohl im Hinblick auf das Vorliegen einer gewinnwirksamen Entnahme der Wohnung OG als auch im Hinblick auf die Zuordnung der Mieteinnahmen und des Aufwendungszuschusses für das Wohnhaus D zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nicht auf einer ausreichenden Tatsachengrundlage beruht.
- 61** 3. Im Ergebnis zutreffend hat das FG entschieden, dass der Kläger das Flurstück X im Dezember 1998 gewinnwirksam entnommen hat.
- 62** Der Senat lässt dahinstehen, ob er der tatsächlichen Würdigung des FG folgen könnte, dass die Erklärung des Klägers auf der Anlage L zur Einkommensteuererklärung 1999 ausreichend dokumentiert, dass das Flurstück X bereits im Jahr 1998 aus dem betrieblichen Zusammenhang gelöst worden ist. Zweifel bestehen insoweit, als die Anlage L Angaben zum Wirtschaftsjahr 1999/ 2000 beinhaltet, welches erst zum 1. Juli 1999 beginnt. Die anderweitigen Feststellungen des FG ermöglichen es dem Senat jedoch, die Entnahme des Grundstücks jedenfalls zum 31. Dezember 1998 zu bejahen. Das FG hat durch die ausdrückliche Bezugnahme auf die Einkommensteuererklärung 1999 deren Inhalt festgestellt. Ausweislich der Anlage V zur Einkommensteuererklärung 1999 hat der Kläger das Flurstück X, welches dort als entnommen bezeichnet wird, in 1999 für 400 DM verpachtet. Ausgehend von der Erklärung, die eine zeitliche Begrenzung nicht beinhaltet, und insbesondere von der Höhe des

vereinnahmten Pachtzinses ist von einer ganzjährigen Verpachtung im Jahr 1999 auszugehen. Die Verpachtung dieser Flächen führte allerdings noch nicht zu einer Entnahme. Da eine derartige Nutzungsänderung bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG keine Entnahme bewirkt, führt sie gemäß § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG auch bei der vom Kläger vorgelegten Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG nicht zu einer Zwangsentnahme. Anders als bei notwendigem Betriebsvermögen ist in diesem Fall aber eine Entnahme der verpachteten Flächen durch bloße Erklärung dem FA gegenüber jederzeit möglich (BFH-Urteil vom 17. Januar 2002 IV R 74/99, BFHE 197, 513, BStBl II 2002, 356). Da das Flurstück X nach den Feststellungen des FG zumindest seit dem 1. Januar 1999 verpachtet worden ist, konnte dieses allein durch die schriftliche Entnahmeerklärung, welche am 21. Dezember 1998 und damit in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Verpachtung beim FA eingegangen ist, wirksam entnommen werden. Daraus folgt zugleich, dass die mit notariellem Vertrag vom ... Juni 1999 beurkundete Übertragung des vom Flurstück X abgeteilten Flurstücks X/1 im Privatvermögen vollzogen wurde.

- 63** 4. Zu Recht hat das FG die Gewährung eines Freibetrags für weichende Erben gemäß § 14a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 EStG abgelehnt.
- 64** Veräußert oder entnimmt ein Steuerpflichtiger nach dem 31. Dezember 1979 und vor dem 1. Januar 2001 Teile des zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grund und Bodens, so wird der bei einer Veräußerung oder Entnahme entstehende Gewinn auf Antrag nur insoweit zur Einkommensteuer herangezogen, als er den Betrag von 120.000 DM übersteigt. Dies gilt nach § 14a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a EStG a.F. allerdings nur, wenn der Steuerpflichtige den Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten oder den entnommenen Grund und Boden innerhalb von 12 Monaten nach der Veräußerung oder Entnahme in sachlichem Zusammenhang mit der Hoferbfolge oder Hofübernahme zur Abfindung weichender Erben verwendet und ferner die unter § 14a Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG näher bezeichneten Einkommensgrenzen nicht überschritten werden.
- 65** Weichender Erbe ist, wer gesetzlicher Erbe des Eigentümers eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ist oder bei gesetzlicher Erbfolge wäre, aber nicht zur Übernahme des Betriebs berufen ist (BFH-Urteil vom 28. Juli 1994 IV R 56/93, BFH/NV 1995, 110).
- 66** Im Rahmen der ihm obliegenden tatrichterlichen Würdigung hat das FG maßgeblich auf den Grundstücksübergabevertrag vom ... Juni 1999 abgestellt. Danach ist allen vier Kindern des Klägers zu gleichen Teilen rückwirkend zum 1. Januar 1999 aus dem Flurstück X eine zu vermessende Teilfläche von ca. ... m<sup>2</sup> (nach Vermessung: Teilfläche Flur X/1 von ... m<sup>2</sup>) übertragen worden. Gleichzeitig haben sich alle vier Kinder den Wert des übertragenen Grundstücksteils auf ihren Pflichtteil anrechnen zu lassen. Die darauf gestützte Beweiswürdigung des FG, dass die Entnahme des Grundstücks Flur X nicht zur Abfindung weichender Erben erfolgt ist, lässt, so sie nicht bereits zwingend ist, jedenfalls keine Verstöße gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze erkennen (vgl. BFH-Beschluss vom 8. Mai 2009 IV B 55/08, BFH/NV 2009, 1432) und ist daher mangels zulässiger und begründeter Verfahrensrügen für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 67** 5. Die Entscheidung über die Gewährung des Freibetrags nach § 13 Abs. 3 EStG für die Veranlagungszeiträume 1998 bis 2000 hängt von den vom FG noch zu treffenden Feststellungen unter III.1.c ab.
- 68** 6. Die von den Klägern erhobenen Verfahrensrügen erachtet der Senat nicht für durchgreifend. Insbesondere bedurfte es keiner Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO. Nach den Feststellungen des FG haben die Kläger einen wirksamen Pachtvertrag über den im Alleineigentum der Klägerin stehenden Hof B nebst zugehörigen landwirtschaftlichen Flächen und über die im Miteigentum der Kläger stehenden Stückländereien geschlossen. Ausgehend davon lag eine Ehegattenmitunternehmerschaft nicht vor. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft waren deshalb ausschließlich dem Kläger zuzurechnen. An diese Feststellungen des FG ist der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden, da die von den Klägern erhobene Verfahrensrüge den Darlegungserfordernissen gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht genügt. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO ab.
- 69** 7. Die Sache ist aus den unter III.1. bis III.5. im Einzelnen dargelegten Gründen bezüglich aller Streitgegenständlicher Einkommensteuerbescheide noch nicht spruchreif. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.