Urteil vom 11. Mai 2016, X R 61/14

Behandlung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens bei Strukturwandel zur Liebhaberei und Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 3, EStG § 16 Abs 3, EStG § 24 Nr 2, AO1977§180Abs2V § 8, GewStG § 2 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 22. September 2014, Az: 3 K 2294/12

Leitsätze

1. Der Strukturwandel zur Liebhaberei stellt keine gewinnrealisierende Betriebsaufgabe dar. Die weiterhin in dem --nun nicht mehr einkommensteuerrelevanten-- Betrieb genutzten Wirtschaftsgüter bleiben Betriebsvermögen. Wertänderungen dieses Betriebsvermögens, die während der Zeit der Liebhaberei eintreten, sind einkommensteuerrechtlich allerdings irrelevant.

2. Ermittelt der Steuerpflichtige seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung, ist er nicht verpflichtet, im Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei zum Betriebsvermögensvergleich überzugehen und einen daraus resultierenden Übergangsgewinn zu ermitteln und zu versteuern.

3. Hat ein solcher Steuerpflichtiger in dem Zeitraum, in dem er noch mit Einkunftserzielungsabsicht handelte, die Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens als Betriebsausgaben abgesetzt, so stellt auch nach Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht die Verwirklichung eines Realisationsakts in Bezug auf dieses Wirtschaftsgut (Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts, Veräußerung oder Aufgabe des Liebhabereibetriebs) dem Grunde nach einen Steuertatbestand dar. Der Höhe nach ist derjenige Betrag als nachträgliche Betriebseinnahme anzusetzen und zu versteuern, der für das einzelne Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens im Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei in eine Übergangsbilanz einzustellen gewesen wäre.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 23. September 2014 3 K 2294/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2001 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Der Kläger war zum einen als Arbeitnehmer tätig; ferner betrieb er einen Einzelhandel mit Spielwaren. Seinen Gewinn ermittelte er durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Die Klägerin war in dem Einzelhandel unentgeltlich tätig.

2 Von der Gründung des Betriebs im Jahr 1994 bis zum Streitjahr 2001 erwirtschaftete der Kläger --mit Ausnahme eines kleinen Gewinns im Jahr 1999-- ausschließlich Verluste, die sich abzüglich des Gewinns bis 2001 auf insgesamt 362.611 DM beliefen. Das Gesamtergebnis der betrieblichen Tätigkeit von 1994 bis 2006 betrug ./. 205.566 €. Zwischen den Beteiligten besteht nach Durchführung einer Außenprüfung Einvernehmen, dass die in den Veranlagungszeiträumen bis einschließlich 2000 erwirtschafteten Verluste der Besteuerung zugrunde zu legen sind, danach aber die Einkunftserzielungsabsicht entfallen ist. Die Kläger wurden entsprechend veranlagt. Streitig

ist im vorliegenden Verfahren allein noch, ob der Kläger verpflichtet war, im Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei von der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich überzugehen und einen entsprechenden Übergangsgewinn zu versteuern.

3 Der Kläger hatte seinen zum 31. Dezember 2000 vorhandenen Warenbestand für insgesamt 285.385 DM netto erworben. Diese Beträge hatte er -zuzüglich der jeweils gezahlten Vorsteuer- während der Zeit der einkommensteuerrechtlichen Relevanz seines Betriebs als Betriebsausgaben abgezogen.

4 Der Prüfer vertrat die Auffassung, zum 1. Januar 2001 sei ein Übergangsgewinn anzusetzen, den er wie folgt ermittelte:

Einkaufspreise des zum 31. Dezember 2000 vorhandenen Warenbestands		285.385 DM
./.	Bewertungsabschlag von 25 % wegen Überalterung des Bestands	./. 71.347 DM
=	Wert des Warenbestands	214.038 DM
+	als Betriebsausgabe behandelte Umsatzsteuer	+ 7.949 DM
./.	Warenverbindlichkeiten	./. 115.154 DM
=	Übergangsgewinn	106.833 DM

5 Diesen Betrag setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt -FA-) in dem angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 16. Dezember 2008 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb an. Ursprünglich hatte der Kläger für 2001 einen Verlust von ./. 17.316 DM ermittelt. Verfahrensrechtlich wurde der Änderungsbescheid auf § 165 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) gestützt.

6 Im Einspruchsverfahren brachten die Kläger u.a. vor, es gebe keine Rechtsgrundlage für den zwangsweisen Wechsel der Gewinnermittlungsart anlässlich des Strukturwandels zur Liebhaberei. Jedenfalls der vom FA angenommene Zeitpunkt für den Ansatz eines Übergangsgewinns sei fehlerhaft: Wenn überhaupt, dann sei ein solcher Gewinn im letzten Jahr der einkommensteuerrechtlichen Relevanz des Betriebs -hier: im Veranlagungszeitraum 2000- anzusetzen. Keinesfalls könne er aber zu einem Zeitpunkt erfasst werden, in dem gar keine Gewinnerzielungsabsicht mehr bestanden habe.

7 Um dem letztgenannten Einwand der Kläger zu begegnen, nahm das FA in der Einspruchsentscheidung vom 15. August 2012 an, die Einkunftserzielungsabsicht habe bis einschließlich 1. Januar 2001 fortbestanden. Dementsprechend berücksichtigte es für 2001 neben dem Übergangsgewinn einen laufenden Verlust von 48 DM (1/365 des vom Kläger für das Gesamtjahr 2001 ermittelten Verlusts von ./. 17.316 DM). In diesem Umfang hatte der Einspruch Erfolg; im Übrigen wies das FA ihn zurück.

8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage in Bezug auf das verbleibende Streitjahr 2001 statt (Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 2015, 11). Das FA könne sich nicht darauf berufen, dass in Fällen der Betriebsaufgabe ein Übergang zum Betriebsvermögensvergleich vorzunehmen sei, weil der Strukturwandel zur Liebhaberei nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung gerade keine Betriebsaufgabe darstelle. Die in diesem Zeitpunkt vorhandenen stillen Reserven müssten allerdings gemäß § 8 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO (VO zu § 180 Abs. 2 AO) vom 19. Dezember 1986 (BGBl I 1986, 2663) festgehalten und bei einem späteren gewinnrealisierenden Vorgang aufgelöst werden. Danach sei zwar ein Übergang zum Betriebsvermögensvergleich erforderlich; der daraus resultierende Übergangsgewinn sei aber nicht bereits im Zeitpunkt des Strukturwandels, sondern erst bei der tatsächlichen Aufgabe oder Veräußerung des Liebhabereibetriebs als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern.

9 Mit seiner Revision rügt das FA, das FG habe übersehen, dass der Übergang zur Liebhaberei -auch wenn es sich nicht um eine Betriebsaufgabe handele- nach den von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen eine der Betriebsaufgabe ähnliche Wirkung habe. Ein Übergangsgewinn sei schon deshalb anzusetzen, weil beide Gewinnermittlungsarten zum selben Totalgewinn führen müssten. Rechtsgrundlage für die vorzunehmenden Gewinnkorrekturen sei daher § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG), der es erfordere, den Steuerpflichtigen so zu stellen, als habe er von Anfang an bilanziert.

10 Der vom FG herangezogene § 8 der VO zu § 180 Abs. 2 AO sei im Streitfall nicht einschlägig. Der Regelungsbereich dieser Vorschrift beschränke sich auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Betrieb des Klägers aber kaum vorhanden gewesen seien. Auch würden in dieser Regelung nur stille Reserven angesprochen. Im Streitfall gehe es aber nicht um stille Reserven des Warenbestands -dieser sei vielmehr in seinem Wert gegenüber den Anschaffungskosten gesunken-, sondern um die Rückgängigmachung eines vorgezogenen Betriebsausgabenabzugs, der noch nicht zu einer tatsächlichen Vermögensminderung geführt habe. Der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung lasse sich nur entnehmen, dass die Erfassung vorhandener stiller Reserven auch nach dem Übergang zur Liebhaberei zulässig sei. Hingegen existiere nach Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht keine Rechtsgrundlage für den Ausgleich solcher gewinnmindernder Effekte, die sich aus den Besonderheiten der Einnahmen-Überschuss-Rechnung ergäben.

11 Für die erforderliche Gleichbehandlung der Gewinnermittlungsarten beim Übergang eines Betriebs zur Liebhaberei gebe es drei Möglichkeiten:

12 - Der Übergangsgewinn könne auf der Grundlage der tatsächlichen Anschaffungskosten der vorhandenen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ermittelt werden. Etwaige Wertminderungen (Teilwertabschreibungen) seien nur bei Vorlage einer vom Steuerpflichtigen erstellten Übergangsbilanz zu berücksichtigen, an der es vorliegend fehle. Diese Variante würde im Streitfall zu einem höheren als dem vom FA angesetzten Übergangsgewinn führen.

- Einfacher und für den Steuerpflichtigen günstiger sei demgegenüber die vom FA gewählte Verfahrensweise, bei der Ermittlung des Übergangsgewinns bereits eingetretene Wertminderungen des Umlaufvermögens pauschal im Schätzungswege gewinnmindernd zu berücksichtigen.

- Schließlich bliebe die Möglichkeit, vom Ansatz eines Übergangsgewinns im Zeitpunkt des Strukturwandels abzusehen. Dann müsste aber für jedes einzelne Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens im Zeitpunkt der Verwirklichung eines Realisationstatbestands (Veräußerung, Entnahme, Untergang oder Wertloswerden des Wirtschaftsguts; Veräußerung oder Aufgabe des Liebhabereibetriebs) der zum Übergangszeitpunkt ermittelte gemeine Wert besteuert werden. Dies wäre äußerst kompliziert, weil nicht nur eine Vielzahl von Vorgängen zu betrachten, sondern auch danach zu differenzieren wäre, ob das jeweilige Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei bereits vorhanden gewesen sei oder nicht. Da der exakte Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei in der Praxis regelmäßig erst viele Jahre später erkennbar werde, wären genaue Feststellungen zum gemeinen Wert der in diesem Zeitpunkt vorhandenen Wirtschaftsgüter nicht mehr möglich, so dass auf grobe Schätzungen ausgewichen werden müsste.

13 Nach Abwägung aller Vor- und Nachteile stelle die vom FA praktizierte Handhabung daher nicht nur sicher, dass unabhängig von der Gewinnermittlungsart derselbe Totalgewinn der Einkommensteuer unterworfen werde. Sie vermeide darüber hinaus auch umfangreiche Ermittlungen, die ansonsten über viele Jahre hinweg zu einer nicht überschaubaren Anzahl von Realisationstatbeständen in Bezug auf den vorhandenen Warenbestand erforderlich würden.

14 Wäre der Übergangsgewinn mit dem FG erst zu einem späteren Zeitpunkt -nach Wegfall der Gewinnerzielungsabsicht- zu erfassen, könnte er zudem nicht mehr der Gewerbesteuer unterworfen werden, weil es dann an einem tauglichen Steuergegenstand i.S. des § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes fehle.

15 Auch sei die Entscheidung des FG widersprüchlich: Es habe zwar einerseits ausgeführt, ein Übergang zum Betriebsvermögensvergleich sei erforderlich; der sich daraus ergebende Gewinn solle aber erst bei vollständiger Veräußerung oder Aufgabe des Liebhabereibetriebs anzusetzen sein. Damit löse das FG den wirtschaftsgutbezogen ermittelten Übergangsgewinn von dem gewinnrealisierenden Vorgang und verletze dadurch das Leistungsfähigkeitsprinzip. Selbst wenn man dem FG in seiner Grundannahme folge, müsse jedenfalls bei der Veräußerung oder Entnahme einzelner Waren nach dem 1. Januar 2001 der insoweit anfallende Übergangsgewinn angesetzt werden. Diese Veräußerungen und Entnahmen hätte das FG ermitteln und den sich hieraus ergebenden Gewinn ansetzen müssen. Da der in der Gewinnermittlung ausgewiesene Wert der im Jahr 2001 veräußerten und entnommenen Waren deutlich oberhalb des vom Kläger angesetzten Wertes seines zum 31. Dezember 2000 vorhandenen Warenbestands gelegen habe, sei davon auszugehen, dass der weitaus größte Teil dieses Warenbestands bereits im Jahr 2001 veräußert worden sei. Dies hätte zum Ansatz eines erheblichen anteiligen Übergangsgewinns führen müssen.

16 Das FA beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit es die Einkommensteuer 2001 betrifft, und die Klage auch insoweit abzuweisen.

17 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

18 Es fehle an einer Rechtsgrundlage für den Ansatz eines Übergangsgewinns beim Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht. § 8 der VO zu § 180 Abs. 2 AO beziehe sich zum einen nicht auf das Umlaufvermögen; zum anderen sei dort nicht von der Ermittlung eines Übergangsgewinns die Rede. Aus der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu den im Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei eintretenden Rechtsfolgen lasse sich für den Streitfall nichts ableiten. Manche Aussagen dieser Rechtsprechung seien zudem eher kryptisch, insbesondere zu der Frage, welche Art von Vermögen nach diesem Zeitpunkt vorliegen solle.

Entscheidungsgründe

II.

19 Die Revision des FA bezieht sich nur auf das Streitjahr 2001. Zwar sind im Rubrum der Revisionseinlegungsschrift auch die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2006 genannt, die im Klageverfahren ebenfalls angefochten waren. In der Revisionsbegründung hat das FA sich aber auf die Einkommensteuer 2001 beschränkt.

20 Dies ist nicht als --kostenpflichtige-- Teilrücknahme des Rechtsmittels anzusehen, sondern als von Anfang an lediglich beschränkte Anfechtung des finanzgerichtlichen Urteils (für Nichtzulassungsbeschwerden BFH-Beschluss vom 26. Februar 2008 VIII B 194/06, BFH/NV 2008, 952, unter II.1.; für Revisionen Senatsurteil vom 9. Dezember 2014 X R 4/11, BFH/NV 2015, 853, Rz 37, m.w.N.). Denn erst in der Rechtsmittelbegründungsschrift wird die Stellung eines Antrags --und damit die Erklärung, inwieweit das Urteil angefochten wird (vgl. § 120 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--)-- verlangt.

III.

21 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils im Umfang seiner Anfechtung und insoweit zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

22 Der Senat hält an den Grundsätzen der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung fest, wonach der Strukturwandel zur Liebhaberei nicht als Betriebsaufgabe anzusehen ist und die bisher zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter nicht schon wegen des Strukturwandels aus dem Betriebsvermögen ausscheiden (dazu unten 1.). Eine Rechtsgrundlage für einen zwangsweisen Wechsel der Gewinnermittlungsart im Zeitpunkt des Strukturwandels besteht nicht (unten 2.). Aus dem Grundsatz, dass sich aus einer bestimmten betrieblichen Betätigung unabhängig von der Gewinnermittlungsart auf die Dauer gesehen derselbe Totalgewinn ergeben muss, folgt allerdings, dass die Verwirklichung eines Realisationsakts in Bezug auf diejenigen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, die im Zeitpunkt des Strukturwandels bereits vorhanden waren und deren Anschaffungskosten der Steuerpflichtige in Fällen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung steuerwirksam als Betriebsausgaben abgezogen hatte, dem Grunde nach einen Steuertatbestand darstellt (unten 3.). Der Höhe nach ist derjenige Betrag zu versteuern, der für das jeweilige Wirtschaftsgut in eine zum Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei aufgestellte Übergangsbilanz einzustellen gewesen wäre (unten 4.).

23 Das FG hat zwar teilweise von diesen Grundsätzen ausgehen wollen, dabei aber übersehen, dass nicht nur die Veräußerung oder Aufgabe des gesamten (Liebhaberei-)Betriebs, sondern auch die Veräußerung oder Entnahme eines einzelnen Wirtschaftsguts als Realisationsakt anzusehen ist, der die vorstehend genannten Rechtsfolgen auslöst. Zur Aufklärung, ob bzw. in welchem Umfang es im Betrieb des Klägers im Streitjahr 2001 zu derartigen Realisationsakten gekommen ist, geht die Sache an das FG zurück (unten 5.).

24 1. Nach ständiger Rechtsprechung des IV. Senats des BFH (ausführlich Entscheidungen vom 6. Juli 1978 IV B 59/76, BFHE 125, 450, BStBl II 1978, 626, unter 2.b, und vom 29. Oktober 1981 IV R 138/78, BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381, unter 2.; ferner Urteile vom 12. November 1992 IV R 41/91, BFHE 170, 311, BStBl II 1993, 430, unter 2.c; vom 23. November 1995 IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398, unter 1.c; vom 18. Mai 2000 IV R 27/98, BFHE 192, 287, BStBl II

2000, 524, unter 1.e, und vom 5. Mai 2011 IV R 48/08, BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792, unter II.5.c), aber auch nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats (Urteil vom 15. Mai 2002 X R 3/99, BFHE 199, 241, BStBl II 2002, 809, unter II.4.a), handelt es sich beim Übergang ("Strukturwandel") von einem einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbsbetrieb zu einem Liebhabereibetrieb nicht um eine gewinnrealisierende Betriebsaufgabe. Tragend hierfür ist nach der angeführten Rechtsprechung -neben anderen Argumenten-, dass der betriebliche Organismus bestehen bleibt und insbesondere die Verknüpfung der Wirtschaftsgüter mit dem Betrieb nicht gelöst wird.

25 Daraus folgt zugleich, dass die weiterhin in dem --nun nicht mehr einkommensteuerrelevanten-- Betrieb genutzten Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen bleiben (zutreffend BFH-Urteil in BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381, unter 3.; Wüllenkemper, EFG 2015, 14, und in EFG 2015, 1433; Steinhauff in Bordewin/ Brandt, § 4 EStG Rz 1545; unklar demgegenüber noch Senatsurteil in BFHE 199, 241, BStBl II 2002, 809, unter II.4.b).

26 Allerdings sind Wertänderungen des Betriebsvermögens, die während der Zeit der Liebhaberei eintreten, einkommensteuerrechtlich irrelevant (BFH-Urteil in BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381, unter 3.a; Urteil des FG Düsseldorf vom 16. Oktober 2014 11 K 1509/14 E, EFG 2015, 1431, Rev. X R 15/15).

27 Diese Beurteilung führt zu einer Festschreibung des im Zeitpunkt des Strukturwandels vorhandenen Betriebsvermögens. Die in diesem Zeitpunkt existenten stillen Reserven, die noch der Auflösung harren, sind -erst und genau dann- als nachträgliche betriebliche Einkünfte zu versteuern, wenn sie durch Veräußerung oder Entnahme des betreffenden Wirtschaftsguts oder durch Veräußerung oder Aufgabe des Liebhabereibetriebs realisiert werden (BFH-Entscheidungen in BFHE 125, 450, BStBl II 1978, 626, unter 2.b bb; in BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381, unter 3.a; in BFHE 199, 241, BStBl II 2002, 809, unter II.4.b, und in BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792, unter II.5.c).

28 Die Vorschrift des § 8 VO zu § 180 Abs. 2 AO lässt --ungeachtet ihres auf stille Reserven des Anlagevermögens beschränkten Anwendungsbereichs-- erkennen, dass sich der Verordnungsgeber den Grundsätzen dieser Rechtsprechung angeschlossen hat.

29 2. Es besteht keine Rechtsgrundlage für einen zwangsweisen Wechsel der Gewinnermittlungsart im Zeitpunkt des Strukturwandels, der eine Steuerpflicht eines Übergangsgewinns nach sich ziehen würde.

30 a) Ein Übergangsgewinn ist dann zu ermitteln und zu versteuern, wenn ein Steuerpflichtiger freiwillig oder aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung (z.B. Übersteigen einer der in § 141 AO genannten Grenzen) von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich übergeht. Die vorzunehmenden Gewinnkorrekturen sind zwar nicht ausdrücklich im Gesetz geregelt, rechtfertigen sich aber aus der Systematik des Gesetzes, weil sich Geschäftsvorfälle weder doppelt noch überhaupt nicht auswirken dürfen (BFH-Urteile vom 1. Juli 1981 I R 134/78, BFHE 134, 20, BStBl II 1981, 780, unter 1., und vom 13. September 2001 IV R 13/01, BFHE 196, 546, BStBl II 2002, 287, unter II.2.).

31 Für Fälle der Betriebsveräußerung ist der --vorherige-- Übergang zum Betriebsvermögensvergleich ausdrücklich in § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG angeordnet (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 23. November 1961 IV 98/60 S, BFHE 74, 535, BStBl III 1962, 199).

32 Auch wenn die vorgenannte Vorschrift nicht unmittelbar auf Fälle der Betriebsaufgabe anwendbar ist, gilt hier für die Ermittlung des Übergangsgewinns im Ergebnis dasselbe wie bei einer Betriebsveräußerung (BFH-Urteile vom 10. Juli 1973 VIII R 34/71, BFHE 110, 137, BStBl II 1973, 786; vom 13. Oktober 1989 III R 30-31/85, BFHE 159, 123, BStBl II 1990, 287, unter II.2.c, und vom 28. Oktober 2009 I R 99/08, BFHE 227, 83, BStBl II 2011, 1019, unter B.I.1.).

33 Ebenso ist bei einer Einbringung, die nicht zum Buchwert vorgenommen wird, ein Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich samt Ansatz eines entsprechenden Übergangsgewinns vorzunehmen (BFH-Urteil vom 14. November 2007 XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385, unter II.1.d aa).

34 b) Mit den vorstehend dargestellten Fallgestaltungen ist der Strukturwandel zur Liebhaberei nicht vergleichbar.

35 Insbesondere handelt es sich gerade nicht um eine Betriebsaufgabe, so dass auch die für Betriebsaufgaben vorgesehenen Rechtsfolgen grundsätzlich nicht herangezogen werden können. Der --mit dem Strukturwandel zur Liebhaberei eher vergleichbare-- Strukturwandel von einem gewerblichen zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb führt nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ebenfalls nicht zur Aufdeckung stiller Reserven, und zwar auch insoweit nicht, als stille Reserven des Grund und Bodens nach der bis zum 30. Juni 1970 geltenden Rechtslage (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG a.F.) nur bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG, nicht aber bei anderen

Gewinnermittlungsarten steuerverstrickt waren. In diesem Fall waren die während der Zeit der Gewinnermittlung nach § 5 EStG entstandenen stillen Reserven festzuschreiben und bei einem späteren, auf den Grund und Boden bezogenen Realisationsakt zu versteuern (zum Ganzen BFH-Beschluss vom 7. Oktober 1974 GrS 1/73, BFHE 114, 189, BStBl II 1975, 168). Ebenso führte der Übergang von der Gewinnermittlung nach § 5 EStG zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung nicht zur sofortigen Aufdeckung der stillen Reserven des Grund und Bodens (BFH-Urteil vom 21. November 1973 I R 252/71, BFHE 111, 83, BStBl II 1974, 314).

36 c) Dem FA und einzelnen Stimmen in der Literatur (so wohl Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 180 AO Rz 613; Kanzler, Finanz-Rundschau 1999, 225, 241, und in Herrmann/Heuer/Raupach, Vor §§ 4 - 7 EStG Rz 80) ist nicht darin zu folgen, dass § 8 der VO zu § 180 Abs. 2 AO einen Übergang zum Betriebsvermögensvergleich im Zeitpunkt des Strukturwandels anordnet. Zwar ist nach dieser Regelung der "Unterschiedsbetrag" (stille Reserven) für jedes Wirtschaftsgut des Anlagevermögens "unabhängig von der Gewinnermittlungsart" gesondert festzustellen. Gerade beim Anlagevermögen --auf das sich der Anwendungsbereich der rein verfahrensrechtlichen Vorschrift des § 8 der VO zu § 180 Abs. 2 AO beschränkt-- ist die einkommensteuerliche Behandlung der Anschaffungskosten aber unabhängig von der Gewinnermittlungsart: Sowohl beim Betriebsvermögensvergleich als auch bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung können die Anschaffungskosten dieser Wirtschaftsgüter nicht sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden. Vielmehr wirken sich nur die AfA-Beträge ertragsteuerlich aus (so ausdrücklich § 4 Abs. 3 Satz 3, § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG). In Bezug auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens hat ein Wechsel der Gewinnermittlungsart daher regelmäßig keine Auswirkungen. Mangels derartiger Auswirkungen kann daher nicht angenommen werden, dass eine Vorschrift, die sich --wie § 8 der VO zu § 180 Abs. 2 AO-- auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beschränkt, einen Wechsel der Gewinnermittlungsart anordnen will. Im Übrigen dient diese Regelung --wie unter 3.d noch näher darzustellen sein wird-- nur der Schaffung verfahrensrechtlicher Erleichterungen bei der Umsetzung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Strukturwandel zur Liebhaberei, will die materiell-rechtlichen Grund-sätze dieser Rechtsprechung, die gerade keinen sofortigen Ansatz eines Übergangsgewinns vorsehen, aber nicht erweitern.

37 d) Auch die vom FA in der Revisionsbegründung dargestellten --im Ansatz durchaus nachvollziehbaren-- Praktikabilitätsüberlegungen können nicht dazu führen, im Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei auch ohne gesetzliche Grundlage einen Wechsel der Gewinnermittlungsart samt sofortiger Versteuerung eines Übergangsgewinns zu erzwingen. Sollte sich die --aus der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung sowie deren Aufnahme in § 8 VO zu § 180 Abs. 2 AO abgeleitete-- Handhabung durch den erkennenden Senat (dazu unten 3.) in der Praxis als zu kompliziert erweisen, wäre es Sache des Gesetz- bzw. Verordnungsgebers, ggf. eine ausdrückliche Rechtsgrundlage zu schaffen. Allerdings wird ein vergleichbares Verfahren in Bezug auf stille Reserven des Betriebsvermögens seit Jahrzehnten praktiziert. Die höchstrichterliche Rechtsprechung ist insoweit ausdrücklich davon ausgegangen, dass es "geeignete Maßnahmen, die sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung zumutbar sind" (BFH-Urteil in BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381, unter 3.a), geben müsse.

38 3. Die Verwirklichung eines Realisationsakts in Bezug auf diejenigen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, die im Zeitpunkt des Strukturwandels bereits vorhanden waren und deren Anschaffungskosten der Steuerpflichtige in Fällen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung steuerwirksam als Betriebsausgaben abgezogen hatte, stellt dem Grunde nach einen Steuertatbestand gemäß § 24 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 EStG dar.

39 a) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung will die Vorschrift des § 4 Abs. 3 EStG keinen abweichenden Gewinnbegriff aufstellen, sondern lediglich eine Erleichterung bei der Gewinnermittlung schaffen. Im Ganzen und auf Dauer gesehen müssen daher beide Gewinnermittlungsarten zu demselben Gesamtergebnis führen (BFH-Urteil in BFHE 74, 535, BStBl III 1962, 199). In anderen Entscheidungen ist diese Grundaussage mit leicht einschränkenden Zusätzen wie "im Rahmen des Möglichen" (BFH-Urteil in BFHE 110, 137, BStBl II 1973, 786) oder "zu im Wesentlichen gleichen Ergebnissen führen" (BFH-Urteile vom 24. Oktober 1972 VIII R 32/67, BFHE 108, 39, BStBl II 1973, 233, und in BFHE 134, 20, BStBl II 1981, 780) versehen worden.

40 b) Stille Reserven, die in einem bestimmten Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei vorhanden waren, sind nach den vorstehend unter 1. dargestellten Grundsätzen auch nach Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht zu versteuern, wenn in Bezug auf das jeweilige Wirtschaftsgut ein Realisationsakt verwirklicht wird. Dies beruht --nach der hierfür im Urteil in BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381 (unter 3.a) ausdrücklich gegebenen Begründung-- darauf, dass das System des EStG zwar auf der einen Seite die Bildung stiller Reserven gestattet oder sogar erzwingt, auf der anderen Seite aber die steuerliche Erfassung der angesammelten stillen Reserven bei ihrer späteren Aufdeckung erfordert. Auch dieser Rechtsprechung liegt daher der Gedanke der Ermittlung des richtigen Totalergebnisses für die Gesamtdauer der betrieblichen Betätigung zugrunde.

41 c) Dem FA ist zwar darin zuzustimmen, dass es sich bei dem sofortigen Betriebsausgabenabzug der für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens aufgewendeten Anschaffungskosten in Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht um die Bildung von stillen Reserven im engeren Sinne handelt. Sowohl der wirtschaftliche Gehalt als auch die einkommensteuerrechtlichen Auswirkungen beider Vorgänge sind aber vergleichbar: In beiden Fällen wird ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens einkommensteuerrechtlich zunächst nicht mit seinem tatsächlichen Wert angesetzt. Vielmehr findet eine (Nach-)Versteuerung der stillen Reserven (in Fällen "echter" stiller Reserven) bzw. der Anschaffungskosten (in Fällen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung) erst dann statt, wenn in Bezug auf das jeweilige Wirtschaftsgut ein Realisationsakt verwirklicht wird.

42 Diese Vergleichbarkeit des wirtschaftlichen Gehalts und der einkommensteuerrechtlichen Auswirkungen --unter Heranziehung des Gesichtspunkts, dass der Totalgewinn einer betrieblichen Betätigung auf die Dauer gesehen unabhängig von der Gewinnermittlungsart sein muss-- rechtfertigt und gebietet es, beide Lebenssachverhalte hinsichtlich der aufgrund eines Strukturwandels zur Liebhaberei zu ziehenden Rechtsfolgen gleichzubehandeln. Ebenso wie "echte" stille Reserven nicht bereits geballt mit dem Strukturwandel, sondern erst im Zeitpunkt eines späteren, auf das jeweilige Wirtschaftsgut bezogenen Realisationsakts zu versteuern sind, sind --erst und genau-- in diesem Zeitpunkt auch diejenigen Rechtsfolgen zu ziehen, die in Fällen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung der Herstellung der Totalgewinngleichheit dienen.

43 Dass Ereignisse, die erst nach dem Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht eintreten, ertragsteuerrechtlich gleichwohl relevant sein können, zeigt nicht nur die dargestellte Rechtsprechung zur Realisierung "echter" stiller Reserven, sondern auch der Umstand, dass Schuldzinsen, die auf einen Schuldenüberhang entfallen, auch insoweit abgezogen werden können, als sie erst nach dem Übergang zur Liebhaberei entstehen (dazu noch unten 5.c).

44 d) Die in § 8 der VO zu § 180 Abs. 2 AO vorgenommene Beschränkung auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens steht dem nicht entgegen. Mit dieser Vorschrift hat der Verordnungsgeber sich ausdrücklich der --vorstehend unter 1. dargestellten-- materiell-rechtlichen Beurteilung des Strukturwandels zur Liebhaberei durch die höchstrichterliche Rechtsprechung anschließen wollen; die darin angeordnete gesonderte Feststellung bestimmter Werte dient nur der verfahrensrechtlichen Handhabung und der Rechtssicherheit (amtliche Begründung vom 28. Oktober 1986, BRDrucks 493/86, 12 f.; Wüllenkemper, EFG 2015, 1433). Die Existenz dieser Verordnung ändert indes nichts an der materiell-rechtlichen Behandlung der stillen Reserven. Diese ergibt sich vielmehr aus den dargestellten allgemeinen Grundsätzen, die die Rechtsprechung nicht allein für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, sondern für sämtliche Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens herangezogen hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381, unter 3.a).

45 e) Auch der --vom FA angeführte-- Umstand, dass es nach dem Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht an einem Steuergegenstand der Gewerbesteuer fehlt und die nunmehr gleichwohl anfallenden positiven einkommensteuerlichen Ergebnisse nicht mehr der Gewerbesteuer unterliegen, steht dem gefundenen Ergebnis nicht entgegen.

46 Zum einen gehört es ausdrücklich nicht zum Inhalt des Grundsatzes der Totalgewinngleichheit, dass sämtliche Geschäftsvorfälle in identischer Weise auch bei der Gewerbesteuer erfasst werden (BFH-Urteil vom 4. Dezember 2012 VIII R 41/09, BFHE 239, 437, BStBl II 2014, 288, Rz 29). So darf die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung auch dann beibehalten werden, wenn es weder zu einer Betriebsveräußerung noch zu einer Betriebsaufgabe kommt, sondern ein Betrieb schlicht eingestellt wird. Dies hat zur Folge, dass Zahlungen, die erst nach einer solchen Betriebseinstellung zufließen, nicht mehr der Gewerbesteuer unterliegen (BFH-Urteil in BFHE 110, 137, BStBl II 1973, 786).

47 Zum anderen dürfte ein Betrieb, der zunächst --einkommen- und gewerbesteuerrechtlich relevante-- Anlaufverluste erzielt hat und dann in die Liebhaberei übergeht, gewerbesteuerlich einen so hohen Verlustvortrag aufgebaut haben, dass die gewerbesteuerliche Nichterfassung der Nachversteuerung der Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens in der Praxis nicht zu einem tatsächlichen Ausfall an erzielbarem Gewerbesteueraufkommen führt.

48 4. Der Höhe nach ist im Zeitpunkt der Verwirklichung eines Realisationsaktes derjenige (Netto-)Betrag als nachträgliche Betriebseinnahme (§ 24 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 EStG) anzusetzen, der für das einzelne Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens zum Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei in eine Übergangsbilanz einzustellen gewesen wäre. Daraus folgt, dass solche Wertminderungen, die bereits vor dem Strukturwandel zur Liebhaberei eingetreten sind, zugunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Später eintretende Wertänderungen sind steuerlich indes irrelevant.

49 Anders als das FA meint, ist eine Korrektur umsatzsteuerlicher Auswirkungen auf die Einkommensteuer grundsätzlich nicht erforderlich. Zwar konnte der Kläger während des Bestehens seines Erwerbsbetriebs im Zeitpunkt der Bezahlung des Einkaufspreises der erworbenen Wirtschaftsgüter nicht nur die Netto-Anschaffungskosten, sondern auch die gezahlte Vorsteuer als Betriebsausgaben abziehen. Die daraus resultierende Vorsteuererstattung musste er aber im Zeitpunkt ihres Zuflusses (bzw. der Verrechnung mit zu zahlender positiver Umsatzsteuer) als Betriebseinnahme versteuern. In Bezug auf die Umsatzsteuer kann eine Korrektur nur insoweit geboten sein, als Vorsteuerbeträge, die im letzten Voranmeldungszeitraum vor dem Eintritt in die Liebhaberei gezahlt wurden, sich als Betriebsausgaben ausgewirkt haben, der Kläger die daraus resultierende Vorsteuererstattung aber erst nach Eintritt in die Liebhaberei vereinnahmt und daher nicht mehr als Betriebseinnahme erfasst hat.

50 5. Das angefochtene Urteil entspricht nicht in vollem Umfang diesen Grundsätzen. Zwar hat das FG zu Recht den Ansatz eines Übergangsgewinns im Zeitpunkt des Strukturwandels abgelehnt. Es hat aber übersehen, dass nicht nur die Veräußerung oder Aufgabe des gesamten (Liebhaberei-)Betriebs, sondern auch die Veräußerung oder Entnahme eines einzelnen Wirtschaftsguts als Realisationsakt anzusehen ist, der die vorstehend unter 3. und 4. beschriebenen Rechtsfolgen auslöst.

51 a) Die Sache ist nicht spruchreif, da es angesichts der umfangreichen, vom Kläger für das Streitjahr 2001 erklärten Betriebseinnahmen naheliegt, dass bereits im Jahr 2001 ein großer Teil des im Zeitpunkt des Wegfalls der Gewinnerzielungsabsicht vorhandenen Warenbestands veräußert bzw. entnommen worden ist. Das FG wird im zweiten Rechtsgang aufklären, in welchem Umfang diese Veräußerungen oder Entnahmen sich auf Wirtschaftsgüter beziehen, die beim Eintritt in die Liebhaberei bereits vorhanden und deren Anschaffungskosten als Betriebsausgaben abgesetzt worden waren. In Bezug auf diese Wirtschaftsgüter wären im Streitjahr 2001 nachträgliche Betriebseinnahmen in dem vorstehend unter 4. genannten Umfang anzusetzen. Dabei bestehen im Streitfall keine Bedenken, einen Wertverfall, der im Zeitpunkt des Strukturwandels im Vergleich zu den historischen Anschaffungskosten der Waren eingetreten war --ebenso wie der Betriebsprüfer-- mittels eines pauschalen Wertabschlags zu berücksichtigen.

52 b) Ebenso wie der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, im Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei --freiwillig-- die Betriebsaufgabe zu erklären (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381, unter 3.b), so hat er auch das Recht, auf den Zeitpunkt des Strukturwandels zum Betriebsvermögensvergleich überzugehen und einen Übergangsgewinn zu ermitteln. Dies würde eine vereinfachende Wirkung für die Folgejahre entfalten. Hiervon hat der Kläger im Streitfall bisher keinen Gebrauch gemacht, kann dies aber ggf. noch nachholen, soweit ein entsprechender Übergangsgewinn verfahrensrechtlich noch erfasst werden könnte.

53 c) Nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats (Urteile in BFHE 199, 241, BStBl II 2002, 809; vom 31. Juli 2002 X R 48/99, BFHE 200, 504, BStBl II 2003, 282, unter II.3.; vom 21. Juli 2004 X R 33/03, BFHE 207, 183, BStBl II 2004, 1063, unter II.3.b bb, und vom 17. November 2004 X R 62/01, BFHE 208, 522, BStBl II 2005, 336, unter II.2.), der sich auch der XI. Senat des BFH angeschlossen hat (BFH-Urteil vom 15. November 2006 XI R 58/04, BFH/NV 2007, 434, unter II.2.), sind Schuldzinsen auch nach dem Übergang zur Liebhaberei abziehbar, soweit die entsprechenden Verbindlichkeiten nicht aus dem in diesem Zeitpunkt vorhandenen aktiven Betriebsvermögen hätten getilgt werden können.

54 Da in der Gewinnermittlung des Klägers Schuldzinsen ausgewiesen sind, wird das FG zu klären haben, ob im Betrieb des Klägers im Zeitpunkt des Strukturwandels ein entsprechender Schuldenüberhang bestanden hat.

55 Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de