

# Urteil vom 11. Mai 2016, X R 15/15

## Veräußerung eines Liebhabereibetriebs

ECLI:DE:BFH:2016:U.110516.XR15.15.0

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 5, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 16 Abs 2, EStG § 16 Abs 3, EStG § 16 Abs 3b S 3, FGO § 96 Abs 1 S 2, FGO § 118 Abs 2, GG Art 175 Abs 1, AO § 180 Abs 2 S 3, AO § 182 Abs 1 S 1, AO1977§180Abs2V § 8, EStG § 4 Abs 1, EStG VZ 2008

vorgehend FG Düsseldorf, 15. Oktober 2014, Az: 11 K 1509/14 E

## Leitsätze

1. Der Übergang von einem Gewerbebetrieb zur einkommensteuerlich unbeachtlichen Liebhaberei ist keine Betriebsaufgabe (ständige BFH-Rechtsprechung).
2. Die Veräußerung oder Aufgabe eines Liebhabereibetriebs ist eine Betriebsveräußerung oder -aufgabe nach § 16 Abs. 1, Abs. 3 EStG.
3. Der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn hieraus ist steuerpflichtig, soweit er auf die einkommensteuerlich relevante Phase des Betriebs entfällt.
4. Der steuerpflichtige Teil des Gewinns ist im Jahr der Veräußerung oder Aufgabe zu versteuern.
5. Er entspricht der Höhe nach im Grundsatz den nach § 8 der VO zu § 180 Abs. 2 AO auf den Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei gesondert festgestellten stillen Reserven.
6. Eine negative Wertentwicklung während der Liebhabereiphase berührt die Steuerpflicht des auf die einkommensteuerlich relevante Phase entfallenden Gewinnanteils nicht. Die Veräußerung eines Liebhabereibetriebs kann daher auch dann zu einem steuerpflichtigen Gewinn führen, wenn der erzielte Erlös die festgestellten stillen Reserven nicht erreicht.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 16. Oktober 2014 11 K 1509/14 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) und ihr Ehemann (E) wurden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin und E betrieben seit 1983 ein Hotel in der Rechtsform einer GbR, an der sie jeweils zu 50 % beteiligt waren. E verstarb im Streitjahr 2008. Die GbR erwirtschaftete von Beginn bis einschließlich 1999 einen Verlust von insgesamt 13.687.613 DM. Nach eigenem Bekunden haben die Klägerin und E den Betrieb fortgeführt, weil sie an die Stadt, der sie das Hotelgrundstück abgekauft hatten, eine Entschädigungszahlung in Höhe von etwa 2.247.000 DM hätten leisten müssen, wenn sie den Hotelbetrieb innerhalb von 20 Jahren ab dem Tag der Schlussabnahme des Hotels eingestellt hätten.
- 2 Im Jahre 2001 fand eine Besprechung zu anhängigen Rechtsbehelfsverfahren wegen der gesonderten Feststellung

der Einkünfte 1990 bis 1994 statt. Die Klägerin und E kamen mit dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) im Wege einer tatsächlichen Verständigung überein, dass der Hotelbetrieb vom Veranlagungszeitraum 1994 an als Liebhabereibetrieb zu qualifizieren sei. Mit Bescheid gemäß § 8 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung (VO zu § 180 Abs. 2 AO) vom 12. November 2001 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der in einem Betrieb beim Übergang zur Liebhaberei ruhenden stillen Reserven stellte das FA --der Verständigung entsprechend-- die stillen Reserven für die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens insgesamt auf 2.933.815 DM fest. Davon entfielen auf das Grundstück nebst Gebäude und Außenanlagen 2.919.070 DM, auf geringwertige Wirtschaftsgüter 14.745 DM und auf sonstige Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens 0 DM. Ab 1994 wurden keine einheitlichen und gesonderten Feststellungen der Einkünfte aus dem Hotelbetrieb mehr vorgenommen. Im Jahre 1999, mithin während der Liebhabereiphase, errichtete die GbR noch einen Saalanbau.

- 3 Zum 1. August 2008 veräußerte die Klägerin das Hotel für 1.850.000 €. Laut notariellem Vertrag entfielen davon auf das Grundstück 350.000 €, auf die Gebäude 1.500.000 €. Nach dem Vortrag der Klägerin handelte es sich um einen Notverkauf wegen Überschuldung auf Veranlassung der Hausbank.
- 4 In der Einkommensteuererklärung 2008 machte die Klägerin bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Veräußerungsverlust in Höhe von 911.311 € geltend. Die Buchwerte zum 31. Dezember 2007 hatten insgesamt 2.316.363 €, davon 1.858.731 € für die Gebäude und 457.632 € für den Grund und Boden betragen. Zur Berechnung des Veräußerungsverlustes ordnete die Klägerin den Veräußerungserlös zu einem Teilbetrag von 912.050 € der Altsubstanz (unter Ausschluss des Saalanbaus) zu und zog die dem Feststellungsbescheid zum 31. Dezember 1993 zugrundeliegenden Buchwerte von 1.830.900 € (3.580.929,26 DM) sowie stillen Reserven von 7.539 € für geringwertige Wirtschaftsgüter ab. Das FA korrigierte diesen Betrag durch Addition der festgestellten stillen Reserven für das Hotelgrundstück in Höhe von 1.492.497 €, kam so auf einen gewerblichen Veräußerungsgewinn von 581.186 € und setzte die Einkommensteuer 2008 unter Anwendung von § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf 332.488 € fest. Der Bescheid erging hinsichtlich der Kaufpreisaufteilung auf die Altsubstanz (ursprüngliches Hotelgebäude) und den Saalanbau vorläufig nach § 165 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO).
- 5 Mit Einspruch und Klage machte die Klägerin im Wesentlichen geltend, nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), namentlich dem Urteil des BFH vom 29. Oktober 1981 IV R 138/78 (BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381) seien die festgestellten stillen Reserven nur zu versteuern, wenn es tatsächlich zu einer Gewinnrealisierung komme, wenn also der Kaufpreis höher als der damalige Buchwert gewesen wäre. Daran fehle es. Es widerspreche dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit und dem Übermaßverbot, wenn der Steuerpflichtige Gewinne versteuern müsse, die er nicht erzielt habe. Der BFH sei mit Sicherheit davon ausgegangen, dass es bei Beendigung der Liebhaberei nur zu einer Steuerbelastung kommen könne, wenn die stillen Reserven tatsächlich zu einer Gewinnrealisierung geführt hätten. Aus der Rechtsprechung des BFH ergebe sich hingegen nicht, dass beim Übergang zur Liebhaberei ein fiktiver Aufgabegewinn, hier zum 31. Dezember 1993, zu errechnen und in jedem Falle bei der späteren Veräußerung zu versteuern sei. Es stelle sich vielmehr die Frage, ob die festgeschriebenen stillen Reserven bei der Veräußerung im Jahre 2008 realisiert worden seien. Es sei daher zu prüfen, ob der anteilige Veräußerungserlös des Jahres 2008 nach Abzug der alten Buchwerte höher sei als die festgestellten stillen Reserven.
- 6 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1431 veröffentlichtem Urteil abgewiesen. Richtigerweise wäre ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.500.036 € (2.933.815 DM) zu versteuern gewesen, der den zum 31. Dezember 1993 festgestellten stillen Reserven entspreche. Die Höhe des tatsächlich erzielten Veräußerungspreises sei unerheblich. Aufgrund des Verböserungsverbots bleibe es bei der tatsächlichen Festsetzung. Die Versteuerung sei auch nicht unangemessen, so dass kein Verstoß gegen das Übermaßverbot vorliege. Die Versteuerung resultiere aus der Auflösung des in der Steuerbilanz bis zum 31. Dezember 1993 entstandenen negativen Kapitals, das durch die Verluste des Hotelbetriebs bis zum Wirtschaftsjahr 1993 entstanden sei. Diese Verluste hätten sich in den Veranlagungszeiträumen bis 1993 und auf Grund der Verlustfeststellung zum 31. Dezember 1993 in den Veranlagungszeiträumen 1994 ff. im Rahmen der Einkommensteueranordnungen der Klägerin und ihres verstorbenen Ehemannes steuermindernd ausgewirkt. Die Versteuerung sei Folge der Anwendung des § 16 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 und 7 EStG und nicht des § 15a EStG.
- 7 Das FA hat sich im Laufe des finanzgerichtlichen Verfahrens der Auffassung des FG angeschlossen.
- 8 Mit der Revision macht die Klägerin geltend, der vermeintliche Veräußerungsgewinn sei nicht i.S. der

Rechtsprechung des BFH "realisiert" worden. Das FG beziehe den Begriff auf die Beendigung der Liebhaberei durch Betriebsaufgabe, Entnahme durch Aufgabeerklärung oder Veräußerung. Der BFH habe hingegen mit Urteil vom 15. Mai 2002 X R 3/99 (BFHE 199, 241, BStBl II 2002, 809) ausgeführt, die im Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei festgehaltenen stillen Reserven seien bei einem späteren "gewinnrealisierenden" Vorgang aufzulösen, so dass die "realisierten" festgeschriebenen stillen Reserven als nachträgliche Einnahmen zu versteuern seien. Daraus sei zu folgern, dass der Veräußerungserlös die stillen Reserven auch tatsächlich realisieren, also mindestens so hoch sein müsse wie die Buchwerte zuzüglich der stillen Reserven des Betriebs zu Beginn der Liebhaberei. Das FG habe nach seiner Rechtsauffassung zu Recht eventuelle Wertschwankungen nicht untersucht. Wenn aber die stillen Reserven im eigentlichen Wortsinn realisiert sein müssen, seien alle Umstände im Zeitpunkt der Veräußerung zu beachten, die auf die Preisfindung für den Betrieb Einfluss hatten und deshalb eine Realisierung der stillen Reserven verhinderten.

- 9 Das FG sehe wohl in der Veräußerung des Betriebs im Jahre 2008 eine rückwirkende Betriebseinstellung zum 31. Dezember 1993 mit der Folge, dass 2008 die damaligen stillen Reserven in voller Höhe zu versteuern seien. Die spätere Besteuerung des bereits 1993 angelegten Betriebsaufgabegewinns solle aber vermeiden, dass der Steuerpflichtige beim Übergang zur Liebhaberei mangels Liquidität zur Veräußerung des Betriebs gezwungen werde. Dann fehle eine Rechtfertigung dafür, bei einer späteren Veräußerung einen fiktiven Veräußerungsgewinn zu versteuern, der zu keinem entsprechenden Vermögenszuwachs geführt habe. Dies entspreche nicht dem einkommensteuerrechtlichen Grundsatz der Besteuerung tatsächlicher Einkommenszuwächse. Im Hinblick auf die Ausführungen des FG zum negativen Kapitalkonto sei klarzustellen, dass hier nicht nur steuerlich vorteilhafte Buchverluste ohne Vermögensabfluss eingetreten seien. Abgesehen von der Gebäudeabschreibung seien diese Verluste in voller Höhe entstanden und hätten auch zu Liquiditätseinbußen geführt.
- 10 Wenn nach alledem das Argument von Steuervorteilen durch Aufbau eines negativen Kapitalkontos entfalle und keine Realisierung eines Veräußerungsgewinns i.S. der BFH-Rechtsprechung (u.a. des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 7. Oktober 1974 GrS 1/73, BFHE 114, 189, BStBl II 1975, 168, sowie des Senatsurteils in BFHE 199, 241, BStBl II 2002, 809) vorliege, sei die Steuerbelastung durch einen Luftgewinn unangemessen. Die Steuerlast der Klägerin sei mit grundlegenden Gerechtigkeitsprinzipien unvereinbar. Die Erhebung einer Einkommensteuerschuld mit Nebenleistungen in Höhe von insgesamt 436.825,04 €, der keinerlei Zuwachs an Leistungskraft zugrunde liege, verstoße gegen das durch den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 5. April 1978 1 BvR 117/73 (BVerfGE 48, 102, BStBl II 1978, 441) verankerte Übermaßverbot des Art. 3 des Grundgesetzes (GG) und gegen das in den Beschlüssen des BVerfG vom 22. Februar 1984 1 BvL 10/80 (BVerfGE 66, 214, BStBl II 1984, 357) sowie vom 25. September 1992 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91 (BVerfGE 87, 153, BStBl II 1993, 413) anerkannte Leistungsfähigkeitsprinzip.
- 11 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 22. Februar 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. April 2014 insoweit zu ändern, als bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte für die Klägerin negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 911.311 € berücksichtigt werden, hilfsweise die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13 Die Wertveränderungen in der Phase der Liebhaberei und damit im privaten Bereich seien ertragsteuerlich unbeachtlich.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die auf den 31. Dezember 1993 bei Übergang vom Gewerbebetrieb zur Liebhaberei festgestellten stillen Reserven sind vorbehaltlich der Veräußerungskosten im Jahre 2008 als Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu versteuern. Da das FA einen geringeren Gewinn der Besteuerung zugrunde gelegt hat, hat das FG im Ergebnis zu Recht in Anwendung des Verböserungsverbots aus § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO i.V.m. Art. 19 Abs. 4 GG die Klage abgewiesen.

- 15** 1. Der Übergang vom Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zur einkommensteuerlich unbeachtlichen Liebhaberei zum Jahreswechsel 1993/1994 löste noch keinen steuerpflichtigen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn aus.
- 16** a) Das FG ist stillschweigend davon ausgegangen, dass der Hotelbetrieb der GbR bis zum Jahre 1993 ein Gewerbebetrieb war und zum 31. Dezember 1993 einen Wandel zum Liebhabereibetrieb erfuhr, an dem auch der Saalanbau 1999 nichts mehr änderte. Dabei handelt es sich um eine Sachverhaltswürdigung, die nicht mit Revisionsrügen angegriffen wurde und die den Senat deshalb nach § 118 Abs. 2 FGO bindet. Es kann deshalb offenbleiben, ob bereits der die stillen Reserven auf den 31. Dezember 1993 feststellende Bescheid vom 12. November 2001, der den Übergang von einem der Einkünfteerzielung dienenden Betrieb zur Liebhaberei voraussetzte, eine entsprechende Tatbestandswirkung hat.
- 17** b) Der Übergang zur Liebhaberei stellt aber für sich genommen noch keine Betriebsaufgabe dar und führt deshalb noch nicht zu einem steuerpflichtigen Aufgabegewinn. Allein der Fortfall der Gewinnerzielungsabsicht in einem bestehenden Betrieb bewirkt keine Betriebsaufgabe, damit keine Überführung des Betriebsvermögens in das Privatvermögen und mangels anderweitigen Realisierungstatbestands auch sonst keine Auflösung und Versteuerung der in den Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens ruhenden stillen Reserven (vgl. mit eingehender Begründung das insoweit grundlegende BFH-Urteil in BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381; das BFH-Urteil vom 5. Mai 2011 IV R 48/08, BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792, unter II.5.c; beide für den Übergang vom land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zur Liebhaberei; ferner Senatsurteil in BFHE 199, 241, BStBl II 2002, 809, unter II.4.a, für den Übergang vom Gewerbebetrieb zur Liebhaberei). Der Betrieb besteht fort, solange er nicht ausdrücklich aufgegeben oder veräußert wird. Die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens bleiben sog. "eingefrorenes Betriebsvermögen" (zur Begrifflichkeit BFH-Beschluss vom 27. Mai 2005 IV B 97/03, BFH/NV 2005, 2176, unter 1.d der Entscheidungsgründe).
- 18** 2. Folgerichtig hat (erst) die Veräußerung des Hotelbetriebs im Jahre 2008 nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu einem dem Grunde nach bei der Klägerin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassenden steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn geführt.
- 19** a) Die Klägerin (allein) hat das Hotel veräußert, das zuvor die GbR betrieben hatte. Der Senat erachtet es deshalb als tatsächlich festgestellt, dass die Klägerin hinsichtlich Hotel und Hotelbetrieb mit dessen Tode Rechtsnachfolgerin des E und alleinige Betriebsinhaberin geworden ist.
- 20** b) Nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb u.a. Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs. Der Veräußerungsvorgang im Jahre 2008 stellte die Veräußerung eines Gewerbebetriebs in diesem Sinne dar. Dem steht nicht entgegen, dass der Hotelbetrieb bereits seit 15 Jahren keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb mehr zeitigte und die Existenz eines Gewerbebetriebs nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG die Absicht voraussetzt, Gewinn zu erzielen. Ein Liebhabereibetrieb ist daher kein Gewerbebetrieb in diesem Sinne. Die Veräußerung bzw. die Aufgabe eines Liebhabereibetriebs stellt hingegen eine Veräußerung bzw. Aufgabe i.S. des § 16 Abs. 1, Abs. 3 EStG dar. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist in einem weiteren Sinne dahin zu verstehen, dass die Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs auch die Veräußerung eines zum Liebhabereibetrieb gewandelten vormaligen Gewerbebetriebs umfasst.
- 21** Von diesem Grundsatz ist bereits der BFH in seiner Entscheidung in BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381 ausgegangen. Er nimmt die Auflösung der stillen Reserven erst dann an, wenn die festgeschriebenen stillen Reserven realisiert werden, sei es, dass der Liebhabereibetrieb veräußert, tatsächlich aufgegeben oder die betreffenden Wirtschaftsgüter veräußert oder entnommen werden (unter 3.a der Entscheidungsgründe). Ebenso hat er in seinem weiteren Urteil vom 12. November 1992 IV R 41/91 (BFHE 170, 311, BStBl II 1993, 430, unter 2.c der Entscheidungsgründe) noch nicht den Übergang zur Liebhaberei, sondern erst die auf die Aufgabe gerichtete Handlung oder einen entsprechenden Rechtsvorgang als Betriebsaufgabe qualifiziert. Eine Veräußerung oder Aufgabe des Liebhabereibetriebs mit der Folge der Realisierung stiller Reserven --zunächst ungeachtet der im Streitfall sich stellenden besonderen Probleme-- kann sich aber nur auf einen nach dem EStG der Veräußerung oder Aufgabe überhaupt zugänglichen Betrieb beziehen. Ähnlich hat der Senat in seinem Urteil in BFHE 199, 241, BStBl II 2002, 809 angenommen, dass eine Auflösung der stillen Reserven bei einem späteren gewinnrealisierenden Vorgang stattfindet (unter II.4.b). Das setzt denotwendig voraus, dass ein Liebhabereibetrieb Gegenstand eines gewinnrealisierenden Vorgangs sein kann. Anders wäre auch die Entstrickung des eingefrorenen Betriebsvermögens durch Betriebsveräußerung oder -aufgabe nicht möglich.
- 22** c) Der Senat folgt dem FG nicht, in der Veräußerungshandlung des Jahres 2008 lediglich die für steuerliche Zwecke

seit 1993 hinausgeschobene Betriebseinstellung zu erblicken, so dass quasi eine Betriebsaufgabe vorliege, bei der nur die steuerliche Erfassung des bereits 1993 angelegten Aufgabegewinns verschoben wird. Da nach der Rechtsprechung des BFH der Übergang zur Liebhaberei zunächst noch keine Betriebsaufgabe darstellt oder bewirkt, würde das Konzept des FG voraussetzen, dass entweder die Veräußerungshandlung den Übergang zur Liebhaberei rückwirkend zu einer Betriebsaufgabe umqualifiziert oder aber die Veräußerungshandlung ihrerseits eine Betriebsaufgabe, jedoch mit zeitlicher Rückwirkung ist. Für derartige Rückwirkungen bestehen keine Anknüpfungspunkte. Wenn der Wandel zur Liebhaberei zum damaligen Zeitpunkt keine Betriebsaufgabe darstellte, kann er diese Wirkung nicht durch spätere Ereignisse erhalten. Stattdessen illustriert § 16 Abs. 3b Satz 3 EStG, dass die Betriebsaufgabe einer Rückanknüpfung nur begrenzt zugänglich ist.

- 23** d) Vielmehr führte das Verständnis des Veräußerungsvorgangs als Aufleben der bereits mit Übergang zur Liebhaberei angelegten Steuerpflicht aus einer damals dem Grunde bereits angelegten Betriebsaufgabe zu zweierlei Widersprüchen.
- 24** aa) Zum einen stellte sich die Frage, ob etwaige Entnahmevorgänge der Zwischenzeit, die der Rechtsprechung gemäß als steuerpflichtige Entnahmen aus dem Betriebsvermögen behandelt werden, in ihrer steuerlichen Behandlung rückabgewickelt werden müssten, wenn sich herausgestellt hat, dass bereits im Zeitpunkt des Übergangs eine Betriebsaufgabe vorlag, der Betrieb geendet hatte und daher kein Betriebsvermögen mehr vorlag.
- 25** bb) Zum anderen und vor allem wäre es bei dieser Herangehensweise nicht einsichtig, warum die Versteuerung der stillen Reserven nicht im Veranlagungszeitraum des Übergangs zur Liebhaberei, ggf. unter Heranziehung von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO, stattzufinden hätte. Soweit das FG den Sinn der Rechtsprechung in erster Linie in der Wohltat sieht, den Aufgabegewinn erst später versteuern zu müssen, wäre dem auch dann Rechnung getragen, wenn der Steuertatbestand zum späteren Zeitpunkt rückwirkend erfüllt würde, zumal jedenfalls zum heutigen Zeitpunkt auch der Zinslauf nach § 233a Abs. 2a AO an das spätere Ereignis knüpft. Die Rechtsprechung (s.o.) ist aber stets davon ausgegangen, dass die Besteuerung nicht, auch nicht nachträglich, im Jahr des Übergangs zur Liebhaberei, sondern im Jahr eines späteren Realisierungstatbestands ansetzt.
- 26** Auf derselben Annahme fußt § 8 der VO zu § 180 Abs. 2 AO. Die darin vorgeschriebene gesonderte und ggf. einheitliche Feststellung des Unterschiedsbetrags zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert eines jeden Wirtschaftsguts des Anlagevermögens lässt zwar für sich allein noch nicht erkennen, in welchem Veranlagungszeitraum diese stillen Reserven zu erfassen sind. Deutlich wird dies aber i.d.F. der gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage dieser Verordnung, § 180 Abs. 2 Satz 3 AO, die die gesonderte und ggf. einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, die sich erst "später" auswirken, zur Sicherung der "späteren" zutreffenden Besteuerung vorsieht.
- 27** 3. Der Veräußerungsgewinn des Jahres 2008 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt (§ 16 Abs. 2 Satz 1 EStG). Der Wert des Betriebsvermögens ist für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 EStG zu ermitteln (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG). Der steuerpflichtige Teil des Veräußerungsgewinns entspricht den auf den 31. Dezember 1993 festgestellten stillen Reserven.
- 28** a) Bezieht sich der Veräußerungsgewinn auf einen Betrieb, der im Laufe seiner zeitlichen Existenz teilweise ein einkommensteuerlich relevanter Betrieb, teilweise hingegen ein einkommensteuerlich irrelevanter Liebhabereibetrieb war, ist der Gewinn nach dem Rechtsgedanken des § 4 Abs. 4 EStG in einen betrieblich veranlassten und einen privat veranlassten Teil aufzuteilen. Diese Aufteilung ist durch die gesonderte Feststellung der stillen Reserven auf den Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei vorbehaltlich der Behandlung der Veräußerungskosten bereits zusammengefasst vorgenommen worden. Der aus der Substanz des Betriebs erzielte Gesamtgewinn setzt sich zusammen aus dessen Wertentwicklung vor und nach diesem Stichtag. Die Feststellung der stillen Reserven auf den Stichtag fixiert den auf die betriebliche Phase entfallenden und damit steuerverhafteten Gewinn. Der verbleibende Gewinn ist der auf die Liebhabereiphase entfallende Gewinn, der, da einkommensteuerlich irrelevant, keiner konkreten Ermittlung und Feststellung bedarf. Nur auf dieser gedanklichen Grundlage hat die aus § 182 Abs. 1 Satz 1 AO folgende Bindungswirkung der Feststellung nach § 8 der VO zu § 180 Abs. 2 AO ihren Sinn. Nicht maßgebend ist, wie der festgestellte Gewinn zustande gekommen ist, so dass die angestellten Überlegungen zum negativen Kapitalkonto nicht erheblich sind.
- 29** Das gilt unabhängig davon, ob die betreffenden Gewinnanteile positiv oder negativ sind. Ein Veräußerungsgewinn kann rechnerisch und tatsächlich auch ein Veräußerungsverlust sein (vgl. BFH-Urteil vom 14. Januar 2010 IV R 13/06, BFH/NV 2010, 1483, unter II.3.a aa). Es ist daher möglich, dass sich der tatsächliche

Veräußerungsgewinn aus einem steuerverhafteten (positiven) Gewinn und einem nicht steuerverhafteten, nämlich privaten Verlust zusammensetzt. Es ist konsequent, ersteren der Besteuerung zu unterwerfen und letzteren unberücksichtigt zu lassen, weil die der privaten Sphäre zuzuordnenden Wertentwicklungen steuerlich nicht relevant sind. Umgekehrt wäre dies im Übrigen ebenso möglich.

- 30** b) Der Senat lässt dahingestellt, ob die Veräußerungskosten, was das FA und das FG nicht getan haben, ebenfalls auf die beiden betrieblichen Phasen aufzuteilen sind. Da der tatsächlich der Besteuerung unterworfenen Gewinn deutlich niedriger ist als er richtigerweise zu besteuern gewesen wäre, kommt es hierauf im Streitfall nicht an.
- 31** c) Soweit die Klägerin in diesem Ergebnis einen Widerspruch dazu sieht, dass einerseits der Gewinn bei Übergang zur Liebhaberei mangels Realisierung noch nicht erfasst wird, andererseits bei späterer tatsächlicher Veräußerung oder Aufgabe der vermeintliche Gewinn nicht mehr realisiert werde, folgt der Senat dem nicht. Der zum Übergangszeitpunkt festgestellte Gewinn wird bei der Veräußerung im Rechtssinne realisiert, auch wenn die Veräußerung selbst nur mehr einen Verlust mit sich bringt.
- 32** aa) Es trifft zu, dass sich der BFH insbesondere in seinem grundlegenden Urteil in BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381 (dort unter 2.c, 3.a) nicht zuletzt darauf gestützt hat, dass zwar das Einkommensteuerrecht nicht dem reinen Realisationsprinzip folge, wohl aber im Grundsatz vom Prinzip der Besteuerung verwirklichter Gewinne ausgehe und die Besteuerung nicht realisierter, sondern nur buchmäßig in Erscheinung getretener Gewinne vermeide. Damit ist nicht gemeint, dass Gewinn in Form von Liquidität zufließen müsste, sondern, dass ein Realisationstatbestand vorliegt, der zur Aufdeckung aller stiller Reserven führt. Von diesem Ausgangspunkt ist der Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 199, 241, BStBl II 2002, 809 (unter II.4.b) für die nach dem Übergang zur Liebhaberei liegende Betriebsaufgabe ausgegangen, als er für die Realisation der festgeschriebenen stillen Reserven alle --mithin nicht nur positive-- Wertänderungen des Betriebsvermögens während der Zugehörigkeit zum Liebhabereibetrieb für steuerlich unbeachtlich hielt. Ebenso hat der BFH in seinem Urteil in BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792 (unter II.5.c) die Rechtsfolge einer Entnahme in der Liebhabereiphase in der Realisierung der bis zum Wegfall der Gewinnerzielungsabsicht entstandenen stillen Reserven gesehen und damit inzident spätere Wertveränderungen gleich welcher Art für unbeachtlich gehalten.
- 33** bb) Die Klägerin hat in Gestalt der Veräußerung einen Realisationstatbestand verwirklicht. Wenn ein im steuerverhafteten Betriebsvermögen entstandener Gewinn durch einen der Privatsphäre zuzuordnenden Verlust aus Sicht des Steuerpflichtigen wirtschaftlich zunichte gemacht wird, so ändert das nichts an der Realisierung eines steuerverhafteten Gewinns. Eine Verrechnung des steuerlich relevanten Gewinns mit einem steuerlich irrelevanten Verlust findet nicht statt. Es verhält sich nicht anders, als wenn in derselben Zeitspanne einem steuerpflichtigen Gewinn ein privater Verlust aus einer anderen Betätigung gegenübersteht, der ebenfalls nicht verrechenbar ist und den steuerpflichtigen Gewinn nicht mindert.
- 34** 4. Aus diesen Gründen findet weder eine Besteuerung im Übermaß noch eine Besteuerung entgegen der Leistungsfähigkeit statt. Private Belastungen sind in der Einkommensbesteuerung nur zu berücksichtigen, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist. Bei Verlusten jedweder Art aus einem Liebhabereibetrieb fehlt es daran.
- 35** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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