

## **BUNDESFINANZHOF Urteil vom 11.10.2007, IV R 15/05**

Gewinnerzielungsabsicht bei einem landwirtschaftlichen Pachtbetrieb

### **Leitsätze**

Der Beurteilungszeitraum für die Totalgewinnprognose bei einem landwirtschaftlichen Pachtbetrieb erstreckt sich nur auf die Dauer des Pachtverhältnisses. Dies gilt auch dann, wenn das Pachtverhältnis lediglich eine Vorstufe zu der später geplanten unentgeltlichen Hofübergabe ist .

### **Tatbestand**

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist als Landmaschinenmechaniker nichtselbständig tätig und betreibt seit 1988 einen landwirtschaftlichen Betrieb, den er mit einer Größe von 8,8 ha von seinen Eltern zunächst bis zum 31. Oktober 1997 und nach Verlängerung bis zum 31. Oktober 2008 gepachtet hat. Der Pachtzins betrug zunächst 3 600 DM jährlich und später 4 800 DM jährlich. Unter Hinzupachtung weiterer zwei Parzellen bewirtschaftet der Kläger insgesamt 10,4 ha. Den Gewinn ermittelt er durch Einnahmenüberschussrechnung für das Normalwirtschaftsjahr. Im Jahre 1990 stellte der Kläger den Kartoffelanbau ein und beschränkte sich auf den Anbau von Zuckerrüben und Getreide. Zudem hält er seit 1992 durchschnittlich 18 Mutterkühe. Die Milchquote ist an einen fremden Landwirt verleast.
- 2 Bei einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der Kläger seit Beginn seiner landwirtschaftlichen Betätigung bis zum Wirtschaftsjahr 1997/98 und mit Ausnahme des Wirtschaftsjahres 1990/91 nur Verluste erzielt hatte, die sich auf insgesamt 92 616,28 DM beliefen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging daraufhin von fehlender Gewinnerzielungsabsicht aus und ließ die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Streitjahre (1995 bis 1997) außer Ansatz.
- 3 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 946 veröffentlicht.
- 4 Mit seiner dagegen gerichteten Revision rügt der Kläger, das FG habe es versäumt, über die Wahrscheinlichkeit der Hofübernahme durch den Kläger Beweis zu erheben. Angesichts der bereits im Klageverfahren vorgetragenen Indizien hätte sich dem FG aufdrängen müssen, dass der Pachtvertrag mit dem Vater lediglich die Vorstufe zum Erwerb des Volleigentums an dem Pachthof, einem Hof im Sinne der Höfeordnung (HöfeO), dargestellt habe. Dafür spreche, dass der Kläger der nach der HöfeO zur Nachfolge berufene Abkömmling gewesen sei (§ 7 Abs. 2 HöfeO). Auch die im Streitfall gewählte Form der Verpachtung gemäß § 582a des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- (sog. eiserne Verpachtung) lasse den Rückschluss zu, dass diese im Vorgriff auf eine spätere Hofübertragung vorgenommen worden sei. Davon gehe auch das Bundesministerium der Finanzen (BMF) in dem Schreiben vom 21. Februar 2002 IV A 6 -S 2132- 4/02 (BStBl I 2002, 262) aus.
- 5 Zudem habe das FG nicht geprüft, ob das vorliegende Pachtverhältnis nicht tatsächlich als Wirtschaftsüberlassungsvertrag zu würdigen sei. Diese Überprüfung hätte sich angesichts der Höhe der Pachtzinsen sowie der Übernahme sämtlicher Gebäudeinstandsetzungskosten aufgedrängt. Für den Fall, dass ein Wirtschaftsüberlassungsvertrag anzunehmen sei, wäre das Betriebsergebnis in den

ersten 10 Jahren um die Pachtaufwendungen in Höhe von 36 000 DM sowie um die Renovierungsaufwendungen in Höhe von zirka 35 000 DM zu korrigieren. Davon ausgehend wäre eine Totalgewinnprognose positiv.

- 6 Zu Unrecht habe das FG den Zeitraum der Totalgewinnermittlung im Streitfall nur auf die Laufzeit des Pachtvertrages beschränkt. Soweit --wie im Streitfall-- die Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nur eine Vorstufe der späteren Hofübergabe sei, seien in Anlehnung an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zum Generationenbetrieb (Senatsurteil vom 24. August 2000 IV R 46/99, BFHE 192, 542, BStBl II 2000, 674) auch die Zeiträume nach Ablauf des Pachtvertrages in die Totalgewinnprognose mit einzubeziehen. Im Streitfall sei es nur eine Frage der Zeit, wann der Kläger in die Eigentumsstellung seines Vaters nachrücken werde. Ab diesem Zeitpunkt würden der ruhende (Verpachtungs-)Betrieb des Vaters und der (Pacht-)Betrieb des Klägers verschmolzen und als einheitlicher Betrieb fortgeführt. Letzterer verliere dann zwar seine Selbständigkeit, gehe aber in dem neuen Betrieb auf. Die betrieblichen Entscheidungen, Investitionen und Umstrukturierungen seien daher vom Kläger mit Blick auf den späteren Eigentumserwerb vorausschauend auf das Ende seiner aktiven Tätigkeit in der Land- und Forstwirtschaft und nicht auf das Ende des Pachtvertrages bezogen. Gleiches gelte für die Übernahme der Gebäudeinstandsetzungskosten. Eine andere Sichtweise wäre wirtschaftlich auch nicht begründbar. Das Unterlassen notwendiger Investitionen während der Pachtzeit würde zu einem Investitionsstau führen, von dem der Kläger bei Betriebsübernahme in großem Ausmaße betroffen wäre.
- 7 Auch der erkennende Senat habe in den Entscheidungen vom 13. Mai 2004 IV R 1/02 (BFHE 206, 146, BStBl II 2004, 780), vom 28. Februar 2002 IV R 20/00 (BFHE 198, 446, BStBl II 2003, 644) und vom 8. Mai 2003 IV R 6/02 (BFH/NV 2003, 1546) Aufwendungen in Erwartung des zukünftigen Eigentumserwerbs zum Betriebsausgabenabzug zugelassen. Soweit der Eigentumserwerb scheitern sollte, stände dem Kläger ein Aufwendungsersatzanspruch zu, der ebenfalls in die Prüfung der Liebhaberei mit einzubeziehen wäre.
- 8 Die Anfangsverluste hätten ebenfalls nicht in die Totalgewinnprognose einbezogen werden dürfen. Das FG habe die Reaktionen des Klägers auf die Anfangsverluste nicht ausreichend berücksichtigt. So habe der Kläger durch eine Betriebsumstellung erreicht, dass ab dem Wirtschaftsjahr 1998/99 keine Verluste mehr entstanden seien. Auch nach dem BFH-Urteil vom 6. November 2001 IX R 97/00 (BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726) seien frühere Verluste nach einer Anpassungsmaßnahme im Rahmen der Totalgewinnprognose nicht zu berücksichtigen.
- 9 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung und die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1997 vom 29. Oktober 1999 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. Juni 2000 dahin zu ändern, dass die Einkommensteuer unter Berücksichtigung von Verlusten aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 13 221 DM für 1995, in Höhe von 6 275 DM für 1996 und in Höhe von 6 512 DM für 1997 festgesetzt wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## **Entscheidungsgründe**

- 11 II. Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die

Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der vom FG festgestellte Sachverhalt reicht nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, ob der Kläger die landwirtschaftliche Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt hat.

- 12 1. a) Gewinne und Verluste, die einem Steuerpflichtigen aus einer Betätigung erwachsen, sind nur dann bei der Bemessung seiner Einkommensteuer zu berücksichtigen, wenn sie sich einer der in § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) genannten Einkunftsarten zurechnen lassen. Deshalb setzt die Berücksichtigung der von dem Kläger geltend gemachten Verluste voraus, dass sie aus der Unterhaltung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs i.S. von § 13 Abs. 1 EStG entstanden sind. Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb setzt eine selbständige nachhaltige Betätigung voraus, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird. Das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht als Voraussetzung für eine einkommensteuerrelevante betriebliche Tätigkeit ergibt sich aus § 15 Abs. 2 EStG, der auf § 13 EStG anzuwenden ist (Senatsurteil vom 25. November 2004 IV R 8/03, BFH/NV 2005, 854).
- 13 b) Gewinnerzielungsabsicht ist das Bestreben, das Betriebsvermögen zu mehren und auf Dauer einen Totalgewinn zu erzielen (grundlegend Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c der Gründe). Angestrebt werden muss ein positives Ergebnis in der Regel zwischen Betriebsgründung und Betriebsbeendigung (BFH-Urteile vom 19. November 1985 VIII R 4/83, BFHE 145, 375, BStBl II 1986, 289, und vom 24. November 1988 IV R 37/85, BFH/NV 1989, 574), und zwar aufgrund einer Betätigung, die, über eine größere Zahl von Jahren gesehen, auf die Erzielung positiver Ergebnisse hin angelegt ist (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c aa (2) der Gründe). Die Gewinn-/Einkünfteerzielungsabsicht bestimmt sich dabei nach den Besonderheiten der jeweiligen Einkunftsart (BFH-Urteil vom 29. März 2001 IV R 88/99, BFHE 195, 267, BStBl II 2002, 791).
- 14 c) An dieser Absicht fehlt es, wenn die Prognose des zu erwirtschaftenden Totalgewinns negativ ist und der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26. Februar 2004 IV R 43/02, BFHE 205, 243, BStBl II 2004, 455, und vom 17. November 2004 X R 62/01, BFHE 208, 522, BStBl II 2005, 336). Als innere Tatsache lässt sich die Gewinnerzielungsabsicht nur anhand äußerer Umstände feststellen. Einzelne Umstände können dabei einen Anscheinsbeweis liefern (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c bb der Gründe).
- 15 2. Im Streitfall hat das FG zu Recht angenommen, der von dem Kläger geführte landwirtschaftliche Pachtbetrieb sei bei objektiver Betrachtung nicht zur Erzielung eines Totalgewinns geeignet.
- 16 a) Der für die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht maßgebliche erzielbare Totalgewinn setzt sich aus den in der Vergangenheit erzielten und künftig zu erwartenden laufenden Gewinnen/Verlusten und dem sich bei Betriebsbeendigung voraussichtlich ergebenden Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn/-verlust zusammen. Kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Betrieb veräußert wird, so ist der Schätzung des Totalgewinns ein (fiktiver) Aufgabegewinn/-verlust gemäß § 16 Abs. 3

EStG zu Grunde zu legen (BFH-Urteil vom 17. Juni 1998 XI R 64/97, BFHE 186, 347, BStBI II 1998, 727).

- 17 b) Der zeitliche Maßstab für die Beurteilung des Totalerfolgs ergibt sich im Regelfall aus der Gesamtdauer der Betätigung. Feste zeitliche Vorgaben gibt es dabei nicht (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBI II 1984, 751, unter C.IV.3.c bb (1) der Gründe; BFH-Urteil vom 15. Dezember 1999 X R 23/95, BFHE 190, 460, BStBI II 2000, 267). Der Zeitraum, innerhalb dessen ein positives Ergebnis erzielt sein muss, ist stets, wie auch die anderen Kriterien, einzelfallbezogen zu beurteilen (BFH-Urteil in BFHE 190, 460, BStBI II 2000, 267).
- 18 c) Zutreffend hat das FG den Beurteilungszeitraum des Totalgewinnerfolgs auf die Dauer des Pachtverhältnisses beschränkt. Zu Recht hat es im Streitfall daher weder etwaige stille Reserven des Pachtgegenstands im Rahmen der Totalgewinnprognose für den Pachtbetrieb berücksichtigt noch hat es im Hinblick auf die behauptete angestrebte unentgeltliche Hofübergabe die durch den Wegfall der Pachtzahlungen bedingte günstigere Gewinnstruktur in diese Beurteilung miteinbezogen.
- 19 (1) Nicht zu beanstanden ist zunächst, dass das FG von dem Vorliegen eines Pachtvertrags ausgegangen ist. Die Auslegung von Verträgen obliegt grundsätzlich dem FG als Tatsacheninstanz. Sie ist gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den BFH bindend, soweit Verstöße gegen die Denkgesetze nicht vorliegen und begründete Verfahrensfehler nicht geltend gemacht worden sind. Mit den nicht näher konkretisierten Einwendungen des Klägers, das vorliegende Vertragsverhältnis sei als Wirtschaftsüberlassungsvertrag zu würdigen, da der vereinbarte Pachtzins einem Fremdvergleich nicht standhalte, wird weder ein Verstoß gegen die Denkgesetze noch ein Verfahrensfehler dargetan. Es ist nicht ersichtlich, dass der monatliche Pachtzins von 300 DM bzw. später 400 DM auch unter Berücksichtigung der dem Pächter obliegenden Gebäudeinstandsetzung unangemessen hoch wäre. Allein der Umstand, dass der Pachtbetrieb des Klägers, auch auf Grund der Pachtzahlungen, nicht gewinnbringend arbeiten konnte (s. dazu folgend), lässt keine Rückschlüsse auf die Angemessenheit der Pachtzahlungen zu. Zu Recht weist das FA in diesem Zusammenhang vielmehr auf die Art der Betriebsführung im Nebenerwerb hin. Dass die Vereinbarung maßgeblich dem Versorgungsbedürfnis des Verpächters gerecht werden soll, wird im Übrigen auch weder von dem Kläger näher dargelegt noch lässt sich eine derartige Vertragsgrundlage den schriftlichen Vereinbarungen entnehmen.
- 20 (2) Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ist nach ständiger Rechtsprechung des Senats zwischen sog. Pachtbetrieben und sog. Eigentumsbetrieben zu unterscheiden. Das wesentliche Betriebsvermögen des Pächters eines landwirtschaftlichen Betriebes besteht vor allem aus dem lebenden und toten Inventar, während maßgebliche Grundlage der sog. Eigentumsbetriebe der eigene Grund und Boden ist (vgl. Senatsurteil vom 18. März 1999 IV R 65/98, BFHE 188, 310, BStBI II 1999, 398, unter 3.b der Gründe, m.w.N.).
- 21 (3) Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb nicht auf Eigentumsflächen ausgeübt, sondern erfolgt die Bewirtschaftung auf Grund eines Nutzungsverhältnisses, so ist das Ende des für die Frage nach dem Totalgewinnerfolg maßgebenden Beurteilungszeitraums regelmäßig bereits durch das vertraglich vereinbarte Ende des Nutzungsverhältnisses bestimmt (BFH-Urteil vom 21. März 1985 IV R 25/82, BFHE 143, 361, BStBI II 1985, 399; Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A Rz 195b; Schmidt/Seeger, EStG, 26. Aufl., § 13 Rz 4). Die Begrenzung der Totalgewinnperiode auf das Pachtverhältnis ist dabei unabhängig davon, ob das Pachtverhältnis zwischen

fremden Dritten oder zwischen Angehörigen abgeschlossen worden ist. Nach den Feststellungen des FG endet der Pachtvertrag zum 31. Oktober 2008. Die Totalgewinnprognose kann sich daher nur bis zu diesem Zeitpunkt erstrecken.

- 22 (4) Eine andere Beurteilung wäre im Streitfall auch dann nicht geboten, wenn der Pachtvertrag lediglich eine Vorstufe zu der später geplanten unentgeltlichen Hofübertragung darstellen würde.
- 23 Allerdings hat der erkennende Senat entschieden, dass für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb regelmäßig davon auszugehen ist, dass die Totalgewinnperiode objektbezogen ist und deshalb mehr als eine Generation umfassen muss (Senatsurteil in BFHE 192, 542, BStBl II 2000, 674). Diese Rechtsprechung soll insbesondere den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Hofübergabeverträgen oder anderen Gestaltungen zur Hofübergabe an die nächste Generation (sog. Generationenfolge) Rechnung tragen. Diese Rechtsprechung ist jedoch nicht dahin zu verstehen, dass die Generationen übergreifende und damit objektive Sicht der Totalgewinnperiode faktisch zu einem zeitlich unbefristeten, weil mehrere Generationen umfassenden Beurteilungszeitraum führt. Vielmehr hat der Senat ausdrücklich darauf abgestellt, dass die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht gleichwohl notwendigerweise auf den einzelnen Steuerpflichtigen und damit primär auch auf dessen Betrieb bezogen ist. Die Einbeziehung der landwirtschaftlichen Betätigung des Rechtsnachfolgers in den Beurteilungszeitraum der Totalgewinnperiode hat der Senat exemplarisch für den Fall erwogen, dass der Steuerpflichtige in seinem defizitären Betrieb Investitionen oder sonstige Umstrukturierungsmaßnahmen tätigt, die erst bei seinem Rechtsnachfolger zu einem nachhaltigen Abbau der Verluste führen. Gleiches gilt bei nachhaltig wirtschaftenden forstwirtschaftlichen Betrieben. Auch dort muss die lange Umtriebszeit zwischen Aufforstung und Ernte von oft mehr als 100 Jahren ebenfalls Berücksichtigung finden (Senatsurteil in BFHE 192, 542, BStBl II 2000, 674). Ausgangspunkt dieser Rechtsprechung ist daher eine auf den konkreten Einzelfall bezogene wirtschaftliche Betrachtung, die dann geboten ist, wenn bereits der aktuell zu beurteilende Steuerpflichtige die wirtschaftliche Grundlage des späteren Erfolgs in Form von positiven Einkünften bei seinem unentgeltlichen Rechtsnachfolger gelegt hat. Die Annahme einer Generationen übergreifenden Totalgewinnperiode setzt daher auch die Identität der Betriebe des Rechtsvorgängers und des Rechtsnachfolgers voraus. Die subjektübergreifende wirtschaftliche Betrachtung liegt auch der Rechtsprechung zu der Überschussprognose bei Vermietung und Verpachtung zu Grunde, die eine mögliche Nutzung durch den unentgeltlichen Rechtsnachfolger miteinbezieht und typisierend von einem Prognosezeitraum von 30 Jahren ausgeht (BFH-Urteil in BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726). In diesem Sinne ist auch die Entscheidung vom 16. September 2004 X R 29/02 (BFHE 208, 129, BStBl II 2006, 234) zu verstehen, wonach auch künftige Rentenzahlungen an die Hinterbliebenen des Steuerpflichtigen bei der Beurteilung der Frage miteinzubeziehen sind, ob dieser bei Abschluss einer privaten Rentenversicherung mit Einkünfterzielungsabsicht gehandelt hat.
- 24 (5) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG zu Recht den Wegfall der Pachtzahlungen im Hinblick auf die behauptete unentgeltliche Hofübertragung und die damit einhergehende künftig veränderte Kostenstruktur des Betriebs nicht in die Totalgewinnprognose miteinbezogen.
- 25 Insoweit fehlt es bereits an der Betriebsidentität. So führte der Übergang von der Eigenbewirtschaftung zur Betriebsverpachtung ohne ausdrückliche Aufgabenerklärung --wovon im Streitfall auszugehen ist-- nicht zur Einstellung der betrieblichen Tätigkeit des Vaters des Klägers; vielmehr führte er den Betrieb, wenn auch in anderer Form,

als Verpachtungsbetrieb fort (vgl. Urteil des Großen Senats des BFH vom 13. November 1963 GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124; BFH-Urteil in BFHE 188, 310, BStBl II 1999, 398). Daneben wurde der Pachtbetrieb durch den Pächter -- hier den Kläger-- begründet.

- 26 Durch die (unentgeltliche) Übertragung würde zwar der Verpachtungsbetrieb auf den Kläger übergehen und er träte in die Rechtsposition des Verpächters ein. Die Vereinigung der Forderung und der Schuld aus dem Pachtverhältnis in der Person des Klägers würde sodann zum Erlöschen des Pachtvertrags führen (sog. Konfusion, vgl. Palandt/Grüneberg, Bürgerliches Gesetzbuch, 66. Aufl., Überblick vor § 362 Rz 4). Dies hätte notwendigerweise zur Folge, dass sowohl der Pachtbetrieb als auch der Verpachtungsbetrieb enden und der Betrieb nunmehr als Eigentumsbetrieb durch den Kläger fortgeführt wird. Gleichwohl fehlte es an der Betriebsidentität des bisherigen Pachtbetriebs und des sodann bestehenden Eigentumsbetriebs, die eine Verklammerung der Betriebe rechtfertigen könnte. Dafür spricht zunächst, dass die wirtschaftliche Basis und die Kostenstruktur des Pachtbetriebs sich maßgeblich von der des Eigentumsbetriebs unterscheiden. Insoweit räumt auch der Kläger ein, dass der jährliche Pacht Aufwand eine wesentliche Ursache für die aufgelaufenen Verluste während der Pachtzeit war. Des Weiteren kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass durch die der unentgeltlichen Hofübergabe vorgeschaltete Verpachtung zunächst zwei selbständige Betriebe (Pachtbetrieb und Verpachtungsbetrieb) nebeneinander standen, die grundsätzlich einer eigenständigen steuerlichen Beurteilung bedurften und eine Zusammenrechnung des Betriebsvermögens nicht zulassen. Mit der Übernahme des Verpachtungsbetriebs beginnt der ehemalige Pächter mithin einen neuen Betrieb, der einer eigenständigen steuerlichen Beurteilung unterliegt.
- 27 (6) Ebenfalls zu Recht hat das FG deshalb auch etwaige in den landwirtschaftlichen Grundstücken ruhende stille Reserven nicht in die Totalgewinnprognose des Pachtbetriebs miteinbezogen. Insoweit fehlte es nicht nur an einer wirtschaftlichen Verursachung, die im Pachtbetrieb des Klägers ihre Grundlage findet. Hinzu käme, dass die stillen Reserven während des bestehenden Pachtverhältnisses quasi doppelt zu berücksichtigen wären. Sie wären nämlich für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht nicht nur beim Pachtbetrieb, sondern daneben auch beim Verpachtungsbetrieb zu berücksichtigen. Eine derartige Doppelberücksichtigung kann allerdings denkbare nicht in Betracht kommen.
- 28 (7) Etwaige stille Reserven in den Wohngebäuden, die auf Grund der vom Kläger durchgeführten Gebäudeinstandsetzungsarbeiten entstanden sind, können ebenso wenig im Rahmen der Totalgewinnprognose des Pachtbetriebs berücksichtigt werden. Dies folgt bereits aus dem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung zum 31. Dezember 1986. Ab diesem Zeitpunkt gehörte die Wohnung des Land- und Forstwirts nämlich zum notwendigen Privatvermögen und konnte nur noch für die Dauer der Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 EStG a.F. von 1986 bis längstens zum 31. Dezember 1998 dem Betriebsvermögen zugeordnet bleiben. Da die Totalgewinnprognose des Pachtbetriebs des Klägers über den 31. Dezember 1998 hinaus vorzunehmen war, konnte er bereits im Jahr des Abschlusses des Pachtvertrages (1988) nicht mehr damit rechnen, auch noch die stillen Reserven des Wohngrundstücks in seine zukunftsorientierte Erfolgsbetrachtung einzubeziehen.
- 29 Eine andere Beurteilung folgt auch nicht aus den vom Kläger genannten Entscheidungen des erkennenden Senats in BFHE 198, 446, BStBl II 2003, 644, in BFH/NV 2003, 1546 und in BFHE 206, 146, BStBl II 2004, 780. Gegenstand der genannten Entscheidungen war jeweils die Rechtsfrage, ob Aufwendungen eines Landwirts, der einen landwirtschaftlichen Betrieb im Rahmen eines

Wirtschaftsüberlassungsvertrags führt, betrieblich veranlasst sind und damit als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Die Bejahung dieser Rechtsfrage setzt aber zwingend voraus, dass die Aufwendungen betriebsbezogen und damit auf das Betriebsvermögen geleistet worden sind. Dies war im Streitfall indes --wie zuvor aufgezeigt-- nicht der Fall.

- 30 Insoweit kann auch dahinstehen, ob die Gebäudeinstandsetzungen überhaupt zu einer Erhöhung des Teilwerts geführt haben und bejahendenfalls, ob sie sich nicht im Laufe der 20-jährigen Pachtdauer bereits wieder "verbraucht" haben.
- 31 d) Ausgehend von den vorgenannten Grundsätzen ist daher die Würdigung des FG nicht zu beanstanden, dass der Pachtbetrieb des Klägers objektiv nicht dazu geeignet ist, einen Totalgewinn zu erzielen. Insoweit hat das FG zu Recht auf die bis zum Wirtschaftsjahr 1997/98 aufgelaufenen und zwischen den Beteiligten auch der Höhe nach unstreitigen Verluste von 92 616,28 DM abgestellt und unter Heranziehung der von dem Kläger für die nachfolgenden Wirtschaftsjahre erklärten Gewinne zwischen 622,72 DM und 1 637,58 DM ausgeführt, dass bei der vorliegenden Betriebsstruktur ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben bis zum Ende der Pachtzeit (2008) nicht zu erzielen ist.
- 32 3. Allein die objektive Feststellung, dass der Pachtbetrieb nicht mit Gewinn betrieben werden kann, lässt indes noch keine Rückschlüsse darauf zu, dass der Kläger auch subjektiv keinen Totalgewinn erzielen wollte. Ein solcher --vom Kläger widerlegbarer-- Schluss ist nur dann gerechtfertigt, wenn die verlustbringende Tätigkeit typischerweise dazu bestimmt und geeignet ist, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkunftsquelle zu dienen. Dies ist bei einem landwirtschaftlichen Betrieb, auch soweit er im Nebenbetrieb geführt wird, grundsätzlich nicht der Fall.
- 33 Die diesbezüglichen Feststellungen des FG lassen nicht zweifelsfrei erkennen, worauf es die fehlende Gewinnerzielungsabsicht des Klägers (insoweit) gestützt hat. Die Ausführungen, es habe sich um längere Verlustperioden eines Betriebs gehandelt, den der Kläger schon so als bestehenden Betrieb durch Anpachtung übernommen habe, wobei er auf positive Einkünfte wegen auskömmlicher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht angewiesen sei, könnten darauf hindeuten, dass das FG davon ausgegangen ist, der Kläger habe bereits zum Zeitpunkt der Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit keine Gewinnerzielungsabsicht gehabt. Insoweit fehlen jedoch Feststellungen dazu, inwieweit der Kläger auf Grund der vorgefundenen und von ihm weitergeführten Betriebs- und Kostenstruktur bereits zu diesem Zeitpunkt sicher davon ausgehen musste, dass der Pachtbetrieb über den gesamten Pachtzeitraum keinen Totalgewinn erzielen könnte.
- 34 Demgegenüber deuten die Ausführungen des FG, der Kläger habe im Jahr 1995 keine strukturellen Änderungen in der Bewirtschaftung vorgenommen, obgleich die Umstrukturierungsmaßnahmen in den Jahren 1990 und 1992 an den erklärten betrieblichen Ergebnissen nichts wesentliches geändert hätten, darauf hin, dass das FG die fehlende Gewinnerzielungsabsicht auf die unterlassenen, aber aus seiner, des FG, Sicht gebotenen Reaktionen auf die bereits eingetretenen hohen Verluste und das unveränderte Beibehalten eines verlustbringenden Geschäftskonzepts gestützt hat. Zwar können die Reaktionen des Steuerpflichtigen auf Verluste die Bedeutung gewichtiger Beweisanzeichen erlangen. Entsprechende Feststellungen entbinden das FG aber ebenfalls nicht von der weiter gebotenen Feststellung persönlicher Gründe oder Motive, die den Steuerpflichtigen trotz überwiegender Verluste zur Weiterführung seines Unternehmens bewegen haben könnten. Jedoch

sind in diesen Fällen an diese weiteren Feststellungen keine hohen Anforderungen zu stellen (BFH-Urteil in BFHE 208, 522, BStBl II 2005, 336).

- 35 4. Die Sache ist nicht entscheidungsreif. Im zweiten Rechtsgang wird das FG festzustellen haben, welche persönlichen Gründe oder Motive für die Aufnahme oder die Fortführung des landwirtschaftlichen Pachtbetriebs in Betracht gekommen sein könnten. In diesem Zusammenhang weist der Senat auf Folgendes hin:
- 36 a) Für die Beurteilung des Vorliegens der Gewinnerzielungsabsicht bereits bei Beginn der verlustbringenden Tätigkeit könnten die tatsächlichen Gegebenheiten beim Rechtsvorgänger wichtige Anhaltspunkte liefern. Sollte der Betrieb des Rechtsvorgängers, was sich nach der Aktenlage andeutet, bereits dauerhaft defizitär gewesen sein, dürfte sich die Frage aufdrängen, inwieweit der landwirtschaftlich vorgebildete Kläger seinerseits nunmehr davon ausgehen konnte, dass der Betrieb unter seiner Führung auf Dauer geeignet sein sollte, Gewinne abzuwerfen. Insoweit wird auch zu berücksichtigen sein, dass sich die Kostenstruktur des Betriebes bedingt durch die Pachtzahlungen erheblich verschlechtert hatte. Andererseits hat der Kläger nach den Feststellungen des FG den Betrieb sowohl bezüglich des Ackerbaus als auch der Tierhaltung nach der Betriebsübernahme erheblich umstrukturiert, was darauf hindeuten könnte, dass der Kläger sehr wohl bemüht war, die Ertragssituation maßgeblich zu verändern. Nur wenn eine Betriebsumstrukturierung von vornherein und auch für den Kläger erkennbar nicht dazu geeignet gewesen wäre, eine nennenswerte Ertragssteigerung zu bewirken, läge ein starkes Beweisanzeichen dafür vor, dass er die verlustbringende Tätigkeit von vornherein nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausgeübt hat.
- 37 b) Soweit das FG das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht darauf stützt, dass der Kläger im Jahr 1995 keine strukturellen Änderungen in der Bewirtschaftung vorgenommen hat, vermag der Senat dem jedenfalls ohne nähere Ausführungen zu Art und Umfang der geforderten Umstrukturierung nicht zu folgen. Insoweit kann nämlich nicht unberücksichtigt bleiben, dass der Kläger auf Grund des über das Jahr 1995 hinauslaufenden Pachtvertrages auch bei einer möglichen Betriebsaufgabe oder -verkleinerung in den Streitjahren mit den vereinbarten Pachtzinsen belastet war und jedenfalls in dieser Höhe zwangsläufig Verluste angefallen wären. Die tatsächlich festgestellten Verluste der Wirtschaftsjahre 1995/96, 1996/97 und 1997/98 beliefen sich auf insgesamt 16 834 DM. In diesem Zeitraum waren bereits Pachtzinsen in Höhe von 18 000 DM (inkl. der Pachtzinsen, die auf von fremden Dritten zugepachteten Fläche entfielen) zu entrichten.